

A. I. Nº - 207097.0017/17-2
AUTUADO - ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S/A.
AUTUANTE - ANTÔNIO MENDONÇA SOUSA BRITO
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/10/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0130-01/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Autuado efetuou diversos lançamentos na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, a título de “ajuste fiscal – Estorno de Débito”, sem a devida comprovação da origem de tais lançamentos, apesar de intimado neste sentido. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$976.316,31, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto.*

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: *O contribuinte efetuou diversos lançamentos de ICMS, no livro de apuração do ICMS – SPED/FISCAL – EFD, no campo “ajuste fiscal – Estorno de Débito”, sem a devida comprovação legal, ainda que intimado a comprovar os referidos lançamentos, conforme demonstrado através de papéis de trabalho de auditoria...[...].* Período de ocorrência: outubro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016.

O autuado apresentou defesa (fls. 39 a 50). Sustenta que a autuação é improcedente.

Reporta-se sobre a transferência de bens de consumo e imobilizado por estabelecimento da mesma empresa - Não Incidência de ICMS - Súmula STJ nº 166.

Esclarece que se trata de empresa que atua na atividade de cultivo e comercialização de frutas em geral, notadamente, melão e melancia, possuindo vários estabelecimentos operacionais (fazendas) sediados principalmente na Região Nordeste do Brasil (Ceará, Bahia, Piauí, Rio Grande do Norte), sendo o estabelecimento matriz sediado na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará.

Diz que em face da atividade dos diversos estabelecimentos, a movimentação de máquinas e equipamentos, bem como de peças de manutenção, assim como os insumos de produção, entre os estabelecimentos da empresa é constante e corriqueiro.

Afirma que parte significativa da autuação decorreu dessas operações de transferência de material de consumo de outros estabelecimentos da mesma empresa a que pertence - CFOP 2.557.

Assevera que nessas operações (CFOP 1.557 e 2.557), não há que se falar em incidência de ICMS, já que em tais operações não ocorre mercancia.

Aduz que não se pode olvidar das características do ICMS. Neste sentido, invoca e reproduz o inciso I, do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

Observa que o imposto incide sobre operações mercantis concernentes à circulação de mercadoria, derivada de um negócio jurídico mercantil. Ou seja, não é qualquer “circulação” que pode ensejar a cobrança do imposto, mas somente aquelas decorrentes de um negócio jurídico que envolva compra e venda, troca, etc., em outras palavras, quando ocorre a mudança de

propriedade da mercadoria.

Salienta que mercadoria é o bem móvel material (corpóreo) que se submete à mercancia, sendo este o entendimento predominante da melhor doutrina. Reproduz lição de Roque Antônio Carraza no sentido de que: *o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido.*

Consigna que a jurisprudência sempre apontou nesse sentido, conforme excerto, extraído de julgado proferido pelo STF, cujo teor transcreve.

Alega que no Auto de Infração em questão a Fiscalização toma como premissa que para caracterização do fato gerador é irrelevante o título jurídico que determina a posse do bem, sendo irrelevante a natureza jurídica da operação. Aduz que é verdadeira atecnia que não deveria ser cometida nem nos bancos universitários.

Afirma que o entendimento que melhor se adequa à existência do ICMS é o de que este é um imposto que regula o trânsito jurídico de mercadoria e não somente a sua circulação física. Acrescenta que este entendimento, inclusive, já foi sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula STJ nº 166, cujo teor é o seguinte: *NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.*

Assevera que farta é a jurisprudência que sustenta as suas alegações, de modo que a dificuldade imposta quanto a este ponto, é a de compulsar as mais claras e incisivas para a elucidação da presente lide. Invoca e reproduz precedente do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux, no Recurso Especial nº 1.125.133-SP, em julgamento representativo de controvérsia (Art. 543-C, do Código do Processo Civil - CPC/73 e Art. 1036, do Código do Processo Civil/2015).

Destaca que a ementa referida reflete, justamente, o que ocorre no presente caso, pois as transferências de bens em questão, ocorreram de um para outro estabelecimento da mesma empresa, localizados em Estados distintos.

Acrescenta que também no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF, a jurisprudência é farta e consolidada no sentido de que não há fato gerador do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, ainda que tais estabelecimentos estejam situados em unidades federativas diversas, como se vê nas Ementas que transcreve.

Sustenta que dessa forma, é totalmente indevida a exigência do ICMS nas operações de entradas de bens de consumo ou imobilizado, transferidos de outros estabelecimentos da mesma empresa, como pretende a Fiscalização na presente lide.

Ressalta que do valor do ICMS lançado no Auto de Infração, o valor de R\$558.104,01, diz respeito às operações com CFOP 2.557, conforme se verifica nos Relatórios de Conferência dos Lançamentos de Entrada - Diferença de Alíquota (Doc. 01), e totalizados no Relatório de Notas Fiscais de Transferência de Outros Estabelecimentos (Doc. 02), assim distribuídas entre os meses indicados pela fiscalização, conforme apresenta.

Diz que pelo exposto neste tópico, do valor total de R\$976.316,31, do imposto exigido no Auto de Infração, há que ser diminuído o valor de R\$358.104,01, relativo ao estorno de diferença de alíquotas nas operações com o CFOP 2.557, bem como a multa e juros de mora proporcionais a este valor.

Reporta-se sobre a utilização do saldo credor para pagamento de imposto.

Frisa que conforme se verifica na cópia do seu livro Registro de Apuração do ICMS (Doc. 03), possuía saldo credor de ICMS em todos os meses do período objeto da autuação, assim como em todo o período posterior, sendo que na última apuração realizada em dezembro de 2017, o valor do saldo credor é de R\$343.059,52.

Afirma que dessa forma, o autuante, quando do levantamento realizado, deveria ter feito mês a mês a apuração do ICMS, para identificar quais os meses em que a empresa era devedora do ICMS, em decorrência dos estornos de débitos indevidos identificados pela Fiscalização, e exigir o débito apenas para esses meses.

Diz que desse modo, refazendo o livro Registro de Apuração do ICMS, considerando que os estornos dos débitos relativos às operações CFOP 2.557 estão corretos, conforme visto, a apuração do ICMS correta para o período do Auto de Infração em comento, é a que demonstra no quadro que apresenta.

Alega que feitos os ajustes para o período objeto da autuação, os débitos de ICMS apurados pela empresa poderão ser liquidados com o saldo credor que ainda possuir quando da liquidação dos referidos débitos.

Salienta que a utilização do saldo credor para pagamento do imposto devido está prevista no art. 26, § 3º, I-A da Lei nº 7.014/96, cuja redação reproduz.

Diz que dessa forma, conforme demonstrado, há que ser feito o livro Registro de Apuração do ICMS, considerando como “Estorno de Débitos” apenas o valor da diferença de alíquota relativa às operações com CFOP 2.557 e, ao final, havendo saldo credor, utilizar este saldo para fins de liquidação dos débitos até o limite do referido saldo credor.

Reporta-se sobre o não cabimento da multa de 60% na espécie.

Observa que o autuante impôs a multa de 60% do valor principal do ICMS, embasando-se no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, cuja redação transcreve.

Alega que a referida penalidade é confiscatória, pois extrapola o princípio da razoabilidade. Registra que a Constituição Federal consagrou em seu artigo 150, IV, o princípio do não confisco, conforme transcrição que apresenta.

Assinala que o Supremo Tribunal Federal estendeu a observância do referido princípio às multas tributárias. Neste sentido, reproduz o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 754.554/GO.

Afirma que a multa de 60% sobre o valor total do pretendo crédito fiscal não se mostra razoável, configurando, na espécie, o caráter confiscatório da penalidade pecuniária.

Consigna que diante disso, em não sendo cancelada a multa em referência, há a necessidade de adequá-la às peculiaridades do caso concreto, reduzindo-a equitativamente de modo a promover o princípio *in dubio pro contribuinte*.

Aduz que se sabe que a sanção tributária, como qualquer sanção jurídica, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, estimular o pagamento correto e pontual dos tributos, sob risco de sua oneração. E só isso.

Assevera que a multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado. Diz que há flagrante desproporcionalidade entre a suposta infração cometida e a pena imputada.

Alega que não se pode admitir a subversão da natureza jurídica da sanção tributária, convertida esta em obrigação de pagar tributo, transformando-se o acessório, a multa fiscal, em valor muitas vezes mais relevante do que o principal. Acrescenta que não é o principal que segue a sorte do acessório, senão o contrário. Diz que se assim não for, seguir-se-á o caráter confiscatório da multa ou penalidade tributária. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamento de Sacha Calmon sobre o tema.

Registra que o Supremo Tribunal Federal se posicionou em relação às multas com feição confiscatória, conforme transcrição que apresenta. Salienta que o Acórdão transcrito admite como razoável e, portanto, consoante com o princípio do não confisco, apenas penalidades cujo

valor não ultrapasse o limite de 30% do valor do crédito tributário.

Diz que desse modo, confiscatória a penalidade imputada, portanto, não deve subsistir, devendo ser cancelada. Acrescenta que caso não entenda como caso de cancelamento, o que admite apenas por segurança jurídica, deve-se reduzir a penalidade a razão de 20% do valor do crédito tributário, adequando-a aos critérios norteadores da vedação do confisco. Frisa que ambas as possibilidades estão contempladas no artigo 42, § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- que o lançamento do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa a que pertence (CFOP 2.557), seja considerado improcedente, haja vista a inexistência de fato gerador da exação nessas operações, de acordo com a Súmula STJ nº 166;
- que o Livro de Apuração do ICMS seja refeito levando em consideração a manutenção do crédito relativo ao Estorno de Débitos da diferença de alíquota das operações com CFOP 2.557, a fim de apurar o real valor do ICMS devido mês a mês;
- que, havendo saldo credor ao final dos ajustes no Livro de Apuração do ICMS, o referido saldo credor seja utilizado para a liquidação dos débitos apurados, até o limite desse saldo credor;
- que a multa de 60% seja cancelada, haja vista o caráter confiscatório, de acordo com a jurisprudência do STF;
- ou, que a multa seja reduzida a níveis adequados aos critérios norteadores da vedação do confisco.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.754 a 759). Consigna que na defesa apresentada o autuado lança informações de forma desconexa com o que foi exigido no Auto de Infração, conforme excertos que reproduz.

Esclarece que a autuação decorreu da inobservância do contribuinte quanto à legislação tributária do Estado da Bahia, fato que se tornou corriqueiro, conforme outros procedimentos de fiscalização de sua lavra que já foram realizados sobre outros temas, contra esse mesmo contribuinte.

Ressalta que a lide não versa sobre se é devido ou não o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições ou transferências de bens do ativo ou para uso e consumo da empresa, de um Estado da Federação para outro, como descreve o autuado, até porque acredita que seja um ponto pacífico junto ao contribuinte.

Observa que o autuado nos exercícios de 2015 e 2016, realizou os lançamentos referentes às diferenças de alíquotas, mês a mês, regularmente, conforme previsto na legislação tributária, cuja redação transcreve, de forma correta sem que fosse preciso que fizesse alguma ressalva.

Salienta que todos os valores de ICMS – Diferença de Alíquota, lançados pelo contribuinte em seu livro fiscal de apuração, estão corretos, não cabendo fazer o mínimo reparo, tamanha a precisão e coerência dos valores lançados.

Assinala que a legislação tributária, no caso, a Lei nº 7.014/96 e o RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, descreve com precisão o fato gerador e o momento devido para o pagamento do ICMS da Diferença de Alíquota, o procedimento a ser realizado, conforme redação que reproduz do artigo 4º, XV e artigo 17, XI da Lei nº 7.014/96, e artigo 305, §4º, I, II, III, “a” e “b” do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, o contribuinte fez todos os procedimentos conforme a legislação, logo não teria como reclamá-lo, pelo contrário, deve parabenizá-lo pelo cumprimento correto do dever.

Diz que na autuação reclama ao contribuinte quais os fundamentos legais que este utilizou para a realização de procedimentos de diversos lançamentos de estorno de débito, a partir de outubro de 2015 a dezembro de 2016, de valores de ICMS, no campo do livro Registro de Apuração do ICMS “ESTORNO DE DÉBITO”, sem o devido documento fiscal ou fato anterior ou superveniente que

justifique a necessidade de realizar todos aqueles lançamentos de estorno. Observa que o autuado em momento algum de sua defesa se reporta ao que levou a empresa a realizar os estornos, omitindo totalmente o fato.

Registra que o autuado ao longo de todo o procedimento fiscal foi intimado e reintimado a apresentar os documentos ou justificativa, contudo, infelizmente, ignorou, julgou talvez ser desnecessário apresentar.

Assevera que o fato é claro e a regra é cristalina, porém, lamentavelmente, o contribuinte não observou a exigência legal para a realização do estorno, nem apresentou a causa determinante e seus fundamentos legais para o lançamento do referido estorno, de modo que opina pela procedência da infração. Reproduz o art. 308 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Ressalta que o valor de ICMS que o contribuinte deixou de recolher ao Estado da Bahia, no período de outubro de 2015 a dezembro de 2016, no montante de R\$976.316,31, precisa imediatamente ser reparado.

No respeitante ao saldo credor de ICMS acumulado que o autuado apresenta, diz que a sua utilização para pagamento do débito exigido no Auto de Infração é possível, desde que esses créditos acumulados atendam aos requisitos previstos na legislação tributária do Estado da Bahia, no caso, o art. 26 da Lei nº 7.014/96 e suas alterações e art. 317 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 e suas alterações.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração. Pede, ainda, que o autuado seja intimado, imediatamente para que proceda ao recolhimento do montante devido, pelos meios apresentados na legislação e para que não se prorrogue por mais tempo o prejuízo ao erário e à sociedade.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS, em decorrência de o autuado haver efetuado estorno de débito em desacordo com a legislação.

Conforme a acusação fiscal, o autuado efetuou diversos lançamentos de ICMS, no livro de apuração do ICMS – SPED/FISCAL – EFD, no campo “ajuste fiscal – Estorno de Débito”, sem a devida comprovação legal, ainda que intimado a comprovar os referidos lançamentos, conforme demonstrado mediante papéis de trabalho de auditoria.

Verifica-se que assiste razão ao autuante quando diz que o autuado foi intimado diversas vezes para esclarecer, justificar, apresentar documentos e demonstrativos que fundamentaram o estorno de débito realizado, conforme intimações acostadas aos autos às fls. 14, 20 e 22.

Ocorreu que o autuado não atendeu as intimações, o que implicou no lançamento de ofício em questão.

De fato, o autuado realizou no seu livro Registro de Apuração do ICMS, no campo “ESTORNO DE DÉBITO”, vários lançamentos a título de estorno de débito, no período objeto da autuação - outubro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016 - contudo, sem esclarecer, explicar, justificar, a origem dos referidos estornos, reitere-se, apesar de intimado neste sentido.

O autuado alega que parte significativa da autuação decorreu de operações de transferência de material de consumo realizadas de outros estabelecimentos da mesma empresa a que pertence, com CFOP 1.557 e 2.557, portanto, que não há que se falar em incidência de ICMS, já que em tais operações não ocorre mercancia, inclusive invocando a doutrina e jurisprudência dos tribunais, especialmente a Súmula STJ nº 166.

Apesar de a autuação não versar sobre a exigência de ICMS em razão de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em face das razões aduzidas pelo impugnante, especialmente quanto à Súmula nº 166 do STJ, considero relevante assinalar que a

Procuradoria Geral do Estado da Bahia - Procuradoria Fiscal – (PGE/PROFIS) por meio do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0 promoveu a uniformização de sua orientação jurídica acerca deste tema, tendo firmado o seguinte entendimento: *Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

No entanto, quanto às transferências interestaduais não foram alcançadas pelo entendimento acima esposado, significando dizer que, descabe falar-se em não incidência do ICMS em tais transferências conforme a pretensão do impugnante.

A ressalva feita pela PGE/PROFIS, quanto à inaplicabilidade da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais, decorreu do fato de que, [...] *a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp. 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

Segundo, ainda, a PGE/PROFIS: *De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.

Portanto, em face da orientação jurídica da PGE/PROFIS acima referida, não há que se falar em não incidência do ICMS nas transferências interestaduais.

Vale também registrar, que o CONSEF já decidiu no mesmo sentido apontado pela PGE/PROFIS, a exemplo dos Acórdãos CJF Nºs 0001-11/14, 0263-12/14 e 0375-11/14, prolatados pelas 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento Fiscal.

Verifico da análise dos Relatórios de Conferência dos Lançamentos de Entrada - Diferença de Alíquota (Doc. 01), e totalizados no Relatório de Notas Fiscais de Transferência de Outros Estabelecimentos (Doc. 02), colacionados pelo impugnante, que as transferências aduzidas são todas interestaduais, ou seja, entre estabelecimentos da mesma empresa, contudo, localizados em Estados diversos, no caso, o autuado localizado na Bahia e os demais nos Estados do Ceará e Piauí, realizadas com CFOP 2.557 - *Transferência de material para uso ou consumo*, situação na qual o imposto incide normalmente.

Cabe consignar, que na sessão de julgamento do Auto de Infração em lide, realizada em 27/07/2018, a ilustre advogada do autuado ao exercer o direito de sustentação de suas razões, apresentou Memorial, no qual reiterou que parte significativa da autuação decorreu de operações de transferência de materiais de consumo de outros estabelecimentos da mesma empresa a que pertence sob o CFOP 2.557. Além disso, alegou que interpôs em 04/11/2014, Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Tributária c/c Tutela Antecipada perante a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/BA, sob o nº 0562723-922014.8.05.0001, sendo que em análise ao pedido liminar, a juíza *a quo* entendeu por bem conceder a Antecipação de Tutela nos seguintes termos:

[...]

*Dessa forma, diante dos argumentos expendidos e comprovados, sem adentrar no mérito, mas porque vislumbrei presentes os requisitos autorizadores, **CONCEDO A ANTECIPAÇÃO DE TUTELA** para instar a Fazenda Estadual a se abster de cobrar ICMS incidente nas transferências de insumo e ativo imobilizado, efetuadas entre estabelecimentos da mesma empresa, seja esta transferência no mesmo Estado ou entre Estados diferentes.*

Como a nobre advogada alegou que dispunha de elementos na empresa que comprovariam as suas alegações de descaber a autuação no tocante às transferências interestaduais de bens do

ativo imobilizado, os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, em face da decisão judicial e alegação defensiva, analisaram o pedido e deliberaram pelo adiamento do julgamento visando a busca da verdade material.

Ocorreu que na sessão de julgamento, realizada nesta data - **07/08/2018** -, a nobre advogada do autuado ao se manifestar, esclareceu que, apesar de seus esforços, não conseguiu os elementos comprobatórios de sua alegação, de se tratar de transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado que estariam albergadas pela decisão judicial acima referida.

Portanto, considerando que todas as transferências interestaduais entre o estabelecimento autuado localizado na Bahia (destinatário) e os estabelecimentos da mesma empresa localizados nos Estados do Ceará e Piauí (remetentes), ocorreram com o CFOP 2.557 - *Transferência de material para uso ou consumo* -, não há que se falar em amparo em decisão judicial, haja vista que referida decisão diz respeito à *transferência de bens do ativo imobilizado e não material para uso ou consumo do estabelecimento*.

Diante do exposto, a autuação se apresenta correta, em face de o autuado ter efetuado “estorno de débito” em descordo com a legislação do ICMS, sendo, desse modo, procedente a infração.

Quanto à alegação defensiva atinente à existência de saldo credor acumulado, assiste razão ao autuante quando diz que a sua utilização para pagamento do débito exigido no Auto de Infração é possível, desde que esses créditos acumulados atendam aos requisitos previstos na legislação tributária do Estado da Bahia, no caso, o art. 26 da Lei nº 7.014/96 e art. 317 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, não sendo o caso de compensação conforme pretendido pelo impugnante.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207097.0017/17-2**, lavrado contra **ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$976.316,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR