

A. I. N° - 280080.0005/18-1
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS
AUTUANTES - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e
- JOSÉ ELMANO TAVARES LINS
ORIGEM - SAT COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11.12.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0234-02/19

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo e ativo fixo do estabelecimento. Demonstrado nos autos que a exigência fiscal recaiu sobre bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento. A simples negativa da defendant de ter efetuado o recolhimento do imposto relativo às notas fiscais arroladas, sem apresentação de qualquer elemento ou documento neste sentido, não tem o condão de elidir a infração, vez que tal *mínus* lhe cabia. Não acolhidas as arguições preliminares. Negado o pedido para realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 19 de dezembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$149.898,00, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro de 2014.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 38 a 52, onde, após resumir dos fatos, aponta estar a apuração contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, de modo que o valor efetivamente devido é menor do que o autuado, como será demonstrado adiante.

Argui que as notas fiscais nº 1015 e 1617 não foram localizadas na escrituração da UO/BA (CNPJ 33.000.167/0236-67), sendo que não foi informado pela fiscalização o número da chave eletrônica para averiguação pela Petrobras, motivo pelo qual impugna o valor do ICMS/DIFAL cobrado pela fiscalização, relativo às mesmas, no valor de R\$390,50, pois não restou comprovada a entrada dessas mercadorias na empresa.

Aduz que a circunstância de impossibilitar a análise do fato apontado como infracional conduz à nulidade do Auto de Infração em relação a essas notas fiscais, sendo que o próprio RPAF/99 elenca os requisitos de validade do Auto de Infração, consoante transcrição.

Assim, o lançamento tem formalidade prevista expressamente na legislação tributária, e a falta desta importa flagrantemente na sua nulidade, sendo assim, não há espaço para referências imprecisas e de natureza genérica, tal como referido pelos autuantes, ao enunciar notas fiscais

sem fornecer o número da chave eletrônica para averiguação de que houve, efetivamente a emissão daquela nota fiscal em face deste contribuinte.

Da leitura do mesmo, não é mesmo possível descortinar com a precisão exigida pelas regras do Direito Tributário (isso também em flagrante violação às regras-princípio da legalidade e do devido processo legal). Consequentemente, essa situação implica na nulidade, por conseguinte, do lançamento do crédito tributário nele descrito com relação às notas fiscais, razão pela qual requer o reconhecimento da nulidade do auto de infração, com o afastamento das respectivas cobranças.

Aborda a seguir o fato de que em análise da notas fiscais listadas na autuação, constatou que a SEFAZ/BA autuou, por falta de recolhimento de ICMS/DIFAL, as operações de transferências interestaduais entre filiais da Petrobras, no montante de R\$ 92.178,52, todavia as notas fiscais que se referem a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não podem embasar a autuação, tendo em vista que essa transferência não constitui fato gerador do ICMS, razão pela qual também não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquotas (DIFAL).

Ressalta que em casos como este, o próprio fato gerador do imposto em análise não ocorre. O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal afirma que o ICMS incide sobre *“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”*, e a esse respeito, invoca doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Entretanto, entre as operações jurídicas que dão azo à cobrança de ICMS, destaca a compra e venda mercantil, hoje conceituada pelo artigo 481 do Código Civil nos seguintes termos: *“pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, pagar-lhe certo preço em dinheiro”*.

Destarte, um contrato mercantil com essa tipicidade completa-se com a obrigação do vendedor de transferir o domínio de certa mercadoria ao comprador, e com a recíproca deste a pagar-lhe o preço em dinheiro. Exaurida, assim, pela lei civil a relação contratual entre partes, remanesce, contudo, uma relação relevante questão de Direito Tributário: no preço devido pelo comprador está subjacente o ICMS incidente na operação, conclui.

Entende que assim, devolvida a mercadoria ou cancelado o negócio de compra e venda, e, por consequência, inexistindo a transferência da mercadoria do vendedor ao comprador, indevida incidência do ICMS, uma vez que houve desfazimento do negócio jurídico.

Menciona o fato de o Superior Tribunal de Justiça no REsp 953.011/PR, relatado pelo Ministro Relator, ter assim se manifestado: *“No cancelamento da venda ocorre o desfazimento do negócio jurídico, o que implica ausência de receita e, consequente, intributabilidade da operação. O distrato caracteriza-se, de um lado, pela devolução da mercadoria vendida, e de outro, pela anulação dos valores registrados como receita”*.

Destarte, como as operações canceladas ou de devolução de mercadorias não constituem fatos geradores do ICMS, ao contribuinte não podem ser imputadas multas previstas na legislação cujo objetivo é coibir a venda de mercadorias não escrituradas. Se há o desfazimento da operação não há razão para punir o contribuinte pela ausência de escrituração.

A questão é que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não deve ser levada em consideração, como se fosse uma etapa autônoma da cadeia produtiva. Ela pouco importa para a cadeia produtiva, pelo que inclusive a não-incidência do ICMS não possui relevância jurídica para levar ao estorno dos créditos da etapa anterior segundo os termos determinados pela Constituição Federal, artigo 155, §2º, II, alíneas “a” e “b”.

Tal alegação está amplamente de acordo com a Teoria Geral do Direito Tributário, bem como com as normas constitucionais do próprio ICMS, conforme, com a devida profundidade, passa a aduzir.

Fala exigir a regra matriz do ICMS atenção para o conteúdo do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, aparentemente desprezado por parte do fisco, sendo esta regra-tipo que traz a referência aos critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos do tributo (Operação, Circulação, Mercadoria), com a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Assim é para cumprir-se ainda a regra atinente à definição de Fato Gerador, constante em o artigo 114 do CTN. Em relação ao ICMS, a situação definida em lei como necessária e suficiente, a constituir a hipótese de incidência do tributo, necessita, concomitantemente, dos seguintes elementos:

- Operação (vale dizer, negócio jurídico);
- Circulação (ou seja, transferência de titularidade do bem);
- Mercadoria (isto é, ato de mercancia, com fito de lucro);

Traz mais uma vez o ensinamento dos mestres do Direito Tributário, para o mais escorreito e completo entendimento de tais elementos, representado em trechos de Paulo de Barros Carvalho e Horácio Villen Neto, para arrematar que o ato de produção, onde não ocorre transferência de titularidade de produtos, sem natureza negocial, não constitui operação, para fins de incidência do ICMS. E seguindo essa linha de pensamento, não há como querer sustentar que a operação autuada pelo fisco possui natureza negocial, ou que levou a qualquer transferência de titularidade de mercadoria.

De igual maneira, menciona o conceito de mercadoria entendido pela Doutrina, na forma de reprodução de ensinamentos de Geraldo Ataliba e Horácio Villen Neto.

Tem, pois, que na mera transferência de produto não há atos de circulação, mas mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos (artigo 1.142 Código Civil), sem modificação quanto à titularidade, e por fim, em relação ao conceito de mercadoria, também colaciona trechos de obra de Francisco Rezek.

Diz que na mera transferência de produto (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, não há qualquer ato de comércio, pois ninguém vende para si mesmo. Outrossim, se não se pode falar em ato de comércio, tampouco há que se falar em mercadoria, vez que o ICMS só pode e só deve incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos possuidores originários a outros e aos consumidores finais.

Alega que o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias e não sobre a simples “movimentação” de mercadorias, e somente a passagem de mercadoria de um titular para outro, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS.

Mais uma vez, com esteio em Geraldo Ataliba, traz seu entendimento doutrinário, bem como o de José Eduardo Soares de Melo, conforme textos copiados.

Invoca estar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça consolidado na Súmula nº 166 da jurisprudência daquela Corte, e vem sendo reiterado em inúmeros julgados recentes, conforme transcrições de decisão contida no AgRg no Ag 862107/RJ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, 2007/0025180-2, Relator Ministro José Delgado (1105), Órgão Julgador, Primeira Turma, data do julgamento 15/05/2007, data da publicação/Fonte DJ 11/06/2007 p. 285).

Destaca que no julgamento do REsp 1.125.133/SP em 25/08/2010 (DJ-e 10/09/2010 RTFP vol. 96 p. 392), sob o rito do julgamento de recursos especiais repetitivos, o STJ sedimentou definitivamente que:

- O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.
- Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, conforme já preconizado pela Súmula 166 daquela Corte Superior.

- A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida no artigo 155, II, da Constituição Federal, e a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

- O ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias, pois tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física).

Assim, permanece sedimentada na jurisprudência do STJ a conclusão da Súmula nº 166, tendo em vista que *“a circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS”*, conclui.

Daí que a simples saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte não é hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns Estados, com suposta base no artigo 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, pois não alcançada a escorreita exegese do mencionado dispositivo, que deve ser sistematicamente interpretada com a hipótese de incidência prevista no artigo 2º que contempla a circulação, ou seja, a passagem de mercadoria de uma para outra pessoa, mediante transferência de titularidade.

Nota, portanto, que a pretensão fiscal de identificar tributo numa mera transferência de produto entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, esbarra na própria regra-matriz constitucional do ICMS.

Resume ser unânime a doutrina e a jurisprudência ao mencionarem que a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não constitui a hipótese de incidência prevista pela Constituição Federal em relação ao ICMS. Não há operação de circulação (na medida em que não se transferem direitos de disposição sobre o bem). Não há mercadoria, pois, os atos que se praticam (simples transferência) não são obviamente atos de comércio.

Destarte, não havendo circulação ou mercadoria, não havia operações sujeitas à incidência do ICMS e, portanto, não seria possível à fiscalização cobrar o respectivo DIFAL, explana, motivo pelo qual requer que seja rejeitada a infração 01 no que se refere às transferências realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

No tocante aos demais itens listados no Auto de Infração tratam da alegação da SEFAZ/BA de falta de recolhimento do ICMS/DIFAL nas entradas por aquisições e transferências interestaduais de materiais de uso ou consumo do estabelecimento, no período de 01/2014 a 12/2014.

Assevera não proceder a alegação de ausência de recolhimento, tendo em vista que o recolhimento do diferencial de alíquotas foi feito na forma regular, não se identificando diferenças a recolher, e neste ponto, para demonstração do fato ora suscitado, faz-se necessária a realização de perícia, tendo em vista a divergência em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização, copiando o teor do artigo 150, inciso I, do RPAF/99

Afirma corroborar o fundamento ora exposto o fato de que o Regulamento também estabelecer, no artigo 147, inciso II, que as hipóteses de indeferimento da perícia se limitam desnecessidade de conhecimento técnico, a desnecessidade em face de provas produzidas e à impraticabilidade da verificação, sendo que no presente caso, a alegação de defesa depende, necessariamente, da análise dos documentos fiscais e seu confronto com as planilhas levantadas pelo Fisco, de modo que não ocorre a hipótese de *“a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos”* (artigo 147, inciso II, alínea ‘a’).

Em relação à hipótese de desnecessidade em face de outras provas (artigo 147, II, b) também não subsiste, ao seu entender, pois somente através de perícia técnica poderá ser feito o devido confronto entre os documentos fiscais e os levantamentos constantes do auto de infração, para concluir sobre a efetiva existência ou inexistência de saldo devedor de ICMS-DIFAL.

Por fim, diz também não se tratar a presente hipótese de impraticabilidade da perícia, tendo em vista que a constatação de notas pode ser feita por verificação documental. Não incide, portanto, a vedação regulamentar de quando “a verificação for impraticável” (art. 147, II, c).

Assim, a perícia que se requer neste momento é a verificação, nos documentos fiscais, dos recolhimentos de ICMS-DIFAL realizados pela contribuinte, em confronto com os valores relacionados no auto de infração, de modo a se evidenciar o fato alegado em defesa. Destarte, apresenta-se quesito a ser respondido, indicando o seu assistente técnico.

Requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais, oportunizando-se manifestar-se acerca delas, se for o caso, a fim de resguardar o contraditório.

No julgamento, requer que a presente impugnação seja acolhida, para anular o auto de infração por descumprimento do devido processo legal, e, no mérito, julgar procedentes as infrações, pois inexiste violação da legislação tributária, já que a Petrobras não cometeu infração, recolhido regularmente o ICMS-DIFAL cabível.

Solicita, ainda, a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial contábil, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes, às fls. 70 a 72-verso, esclarece em relação à defesa apresentada que em relação às notas fiscais 1.015 e 1.617 constam da EFD do contribuinte, disponível no banco de dados da SEFAZ.

Em obediência ao princípio da ampla defesa, disponibilizam cópias das mesmas e chaves de acesso para consulta.

Quanto aos argumentos utilizados com base na Súmula 166 do STJ, argumentam caber à autoridade tributária aplicar a legislação própria no âmbito de sua competência, invocando o disposto na Constituição Federal, artigo 153, §2º, inciso XII, alínea “g”, a seu favor, materializada na Lei Complementar 87/96, tendo sido com base nas suas disposições editado o Convênio ICMS 19/91, especialmente a sua Cláusula Primeira, devidamente transcrita.

Observa não ter a impugnação atacado a base da autuação relativa às notas fiscais indicadas, o que entende como justificada a exação fiscal, jurídica e materialmente.

Em relação ao pedido de perícia, anota ser da própria essência da acusação que o imposto não foi recolhido, cabendo unicamente à autuada fazer a prova do pagamento, o que não fez, razão para o indeferimento de tal pleito.

Por tais motivos, pede a manutenção do feito fiscal.

Intimada dos termos da informação fiscal (fls. 79 e 80), a autuada retorna aos autos para se manifestar no sentido de que (fls. 82 a 84), a manutenção do Auto de Infração no tocante às notas fiscais que representam transferências, não merece prosperar, pois incidem sobre a norma em questão as mesmas considerações já traçadas na impugnação.

Alega que qualquer seja a norma infraconstitucional, inclusive convenial, deve estar contida na regra matriz do ICMS, que pressupõe efetivo ato de mercancia, com finalidade de lucro e transferência de titularidade, sendo que a própria lei que veicular a hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias, pois tal circulação só poderá ser jurídica, e não meramente física.

Em relação aos demais documentos fiscais, reafirma a improcedência, tendo em vista ter sido o recolhimento do diferencial de alíquota feito na forma regular, não se identificando diferenças a recolher, motivo pelo qual tem como necessária a realização de perícia, diante da divergência em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização.

Reiterando os termos defensivos postos, requer a improcedência da autuação, uma vez não ter havido qualquer descumprimento da legislação tributária, tampouco a falta de recolhimento do ICMS.

Um dos autuantes presta a informação fiscal requerida (fls. 88 e 88-v), na qual informa não ter a empresa atacado as razões da autuação declinadas na informação fiscal anteriormente prestada.

No tocante às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, observa que a defendente não apresenta novos argumentos e/ou documentos novos que afastem a convicção dos autuantes pela autuação.

Quanto às demais notas fiscais, reitera o pedido de perícia, sem, contudo, acrescentar novos elementos de prova, mantendo-se silente em relação aos demais itens da autuação, aponta.

Observa não ter sido carreado ao feito qualquer elemento novo em relação à autuação original, tampouco quanto a informação fiscal apresentada.

Ratifica, integralmente, os termos da informação fiscal, prestada às fls. 88 e 88-verso, pedindo a manutenção da autuação.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, tendo observado que a mesma tomou conhecimento de seu teor, 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.

A empresa foi fiscalizada a partir de 24/07/2018, na forma do Termo de fls. 04, sendo a fiscalização prorrogada, de acordo com os documentos de fls. 05 a 07.

O demonstrativo que suporta a acusação fiscal se encontra às fls. 08 a 30, bem como na mídia de fl. 31, entregue ao sujeito passivo na forma do recibo de fl. 32, recebido em 20/12/2018 por Cláudio Coberto Martins Ferreira, Coordenador da empresa.

Da análise dos diversos materiais autuados, destaco os seguintes: óculos de segurança, abraçadeiras, formulários, niples, porcas, luvas para tubos em diversos calibres, lâmpadas, cartucho para impressoras, baterias, arruelas, juntas, dentre outros.

Quanto à questão preliminar suscitada pela defesa, qual seja, a de que duas das notas fiscais arroladas na autuação não tiveram as suas chaves de acesso indicadas pelos autuantes, além de que a empresa autuada não encontrou registro das mesmas na sua EFD transmitida, o que na visão da defesa implicaria em nulidade do lançamento, não há de prosperar.

E são vários os motivos para tal: em primeiro lugar, em sede de informação fiscal, os autuantes confirmaram o registro de ambas na EFD da autuada, acostando não somente a chave de acesso, como igualmente cópias das mesmas, o que ensejou, inclusive, a devida ciência e entrega de tais documentos à autuada, com abertura de prazo para manifestação da mesma.

Em segundo lugar, diante do fato de que tal fato em nada prejudicou o sujeito passivo, desde quando as notas fiscais, tal como as demais arroladas na autuação foram discriminadas uma a uma no demonstrativo elaborado pelos autuantes, de forma não ser possível alegar qualquer violação aos princípios formadores do processo administrativo fiscal. Ainda que tal fato ocorresse, a omissão existente seria plenamente sanável, e por via de consequência, passível de correção, sem prejuízo para o sujeito passivo.

Frente ao argumento defensivo sustentado na argumentação de que não incidiria o imposto sobre parte das operações autuadas, vez que se reportam a transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo a empresa autuada se apegado à Súmula 166 do STJ como elemento a ser aplicado em seu favor, por se tratarem de transferências interestaduais (remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular), cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo

próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

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

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

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

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

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)

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

Por outro lado, o § 1º do mencionado diploma legal prevê que:

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

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

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

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: *“Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.*

A respeito do tema, algumas observações são necessárias: a primeira é a de que sabido é que decisões como as trazidas pela defesa não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento daquela Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, da Segunda Turma, julgado em 26/04/2011, DJ-e 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

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

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

O julgamento de tal feito era aguardado ansiosamente, tendo em vista ser acerca de fatos verificados após a vigência da Lei Complementar 87/96, entretanto, para frustração geral, a parte Cooperativa Regional Agropecuária Sul Catarinense Ltda., peticionou ao STJ, desistindo do Recurso Especial, o que levou o Relator Ministro Herman Benjamin a, em 07 de dezembro de 2016, homologar o pedido, impedindo, desta forma, decisão quanto ao assunto.

Ainda a respeito deste tema, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminentíssimo relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

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

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

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

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

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

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

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

Art. 4.º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

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

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

Importante, de igual forma, mencionar entendimento do STF no sentido de que, apreciando a incidência da Súmula 166 do STJ, quando da transmissão de energia elétrica, assim se posicionar, diante da decisão do Ministro Dias Toffoli, datada de 20/04/2017, ao apreciar Recurso Extraordinário:

“Como se vê, a matéria possui natureza infraconstitucional. Para superar o entendimento da instância de origem e acolher as alegações de que as fases de geração, transmissão, distribuição e fornecimento de energia elétrica são desenvolvidas por pessoas jurídicas distintas, de que os valores questionados se inserem na base de cálculo da exação e de que incidiria (ou não) o enunciado da Súmula 166/STJ no caso dos autos, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei nº 10.848/04, Resoluções da ANEEL e LC nº 87/96). Assim, a alegada ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário.

No mesmo sentido segue ementa de recente julgado da Segunda Turma da Corte, de minha relatoria:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Base de cálculo. Inclusão. TUST. TUSD. Súmula 166/STJ. Necessidade de reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional.

1. Para superar o entendimento da instância de origem e acolher as alegações de que as fases de geração, transmissão, distribuição e fornecimento de energia elétrica são desenvolvidas por pessoas jurídicas distintas; de que os valores questionados se inserem na base de cálculo da exação e de que não incidiria a Súmula 166/STJ no caso dos autos, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei nº 10.848/04, Resoluções da ANEEL, LC nº 87/96). Assim, a alegada ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário.

2. Nego provimento ao agravo regimental. Deixo de aplicar a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem. (Julgado em 31/03/17):

Ante o exposto, nos termos do artigo 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, nego seguimento ao recurso”.

Ou seja: ao remeter a matéria para apreciação sob o prisma da Lei Complementar 87/96, o STF lhe concede respaldo quanto aos seus dispositivos, sobretudo ao estipular ser o imposto devido nas transferências entre mesmos titulares, conforme visto acima, concede ao diploma normativo efeito e eficácia, até pelo fato de que, inexiste registro de arguição de inconstitucionalidade dos artigos acima mencionados da LC acerca das transferências interestaduais e a incidência do ICMS.

No âmbito administrativo, peço a devida vênia de transcrever o voto condutor vencedor quando do julgamento do Recurso 52.532, Acórdão 8.995, de processo julgado pelo Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, de lavra da Conselheira Fábia Trope de Alcântara, em 07/03/2018:

“Nos termos do inciso II do artigo 155 da Constituição da República, o fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS é a operação relativa à ‘circulação de mercadorias’ ou a ‘prestação de serviços de transporte ou de comunicação’. Como se vê, a Constituição, ao tratar do ICMS, estabeleceu que o fato gerador é a circulação de mercadorias – e não a sua venda.

A Lei Complementar n.º 87/1996, bem como a Lei n.º 2.657/1996, que instituiu o ICMS no Estado do Rio de Janeiro, são inequívocas, ao dispor que o fato gerador do ICMS ocorre na saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

O argumento de que não há circulação econômica não merece acolhida, pois é evidente que há a circulação de um bem com valor comercial para outro estabelecimento, ou seja, a transferência de riqueza entre os estabelecimentos envolvidos.

Vale observar que a Súmula 166, que fundamentou o voto do Relator, no sentido de que não incide ICMS sobre as operações objeto do auto de infração, é anterior à Lei Complementar n.º 87/1996. Assim, com a edição da mencionada Lei, a Súmula deixa de ser aplicável, ao menos de forma automática.

É importante deixar consignado que a Lei Complementar n.º 87/1996, ao dispor que o imposto incide ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, estava na verdade disciplinando questão federativa, com o fim de evitar que haja um desequilíbrio na repartição de receitas nas operações interestaduais, em evidente desfavor do estado de origem em relação ao estado de destino.

A Constituição de 1988, ao distribuir as competências tributárias, buscou garantir a autonomia dos entes federados e o equilíbrio federativo. No tocante ao ICMS, foram estabelecidos mecanismos diversos, no intuito de garantir uma repartição equitativa de competências, como a exigência de imposto sobre o diferencial de alíquotas estaduais, no caso de operações interestaduais, por exemplo. Outro exemplo é a atribuição ao Senado Federal da competência para fixar as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

O professor Vittorio Cassone apresenta a seguinte crítica ao entendimento de que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não são tributadas pelo ICMS:

‘Não consigo concordar com essa assertiva, porquanto a questão da competência para tributar ganha foro privilegiado – no sentido de determinar a incidência na saída do estabelecimento. Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: ‘Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’.

É importante não olvidar que, tanto para a Lei Complementar n.º 87/1996 como para a Lei n.º 2.657/1996, a natureza jurídica da operação de saída de mercadoria é irrelevante para fins de caracterização do fato gerador do imposto.

Vale acrescentar que, de acordo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, consagrado no artigo 116 da Lei Complementar n.º 87/1996 e no artigo 167 da Lei n.º 2.657/96, há mudança de titularidade na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

Desta forma, ocorrendo a aludida circulação econômica das mercadorias, configurada está a ocorrência do fato gerador do imposto. No caso presente, portanto, a saída de mercadorias em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular é fato imponível, o que implica na subsunção da hipótese e incidência do imposto, face à plena inteligência dos textos legais mencionados.

Assim, com base nas razões expostas, voto pelo DESPROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL, para declarar válida a exigência de ICMS e multa formulada por meio do auto de infração n.º 03.361714-3”.

No mesmo sentido, as decisões deste Conselho, consubstanciadas pelos Acórdãos CJF 0447-12/17, 0443-12/17, 0389-12/18, 0362-11/17.

Destaco, de igual forma, o fato de através do Acórdão CJF 0356-12/18, de 21/11/2018, no qual figura como sujeito passivo a própria autuada, em situação semelhante, ou seja, autuação quanto ao não recolhimento do diferencial de alíquota em aquisições interestaduais de bens para uso, consumo e ativo immobilizado, não deu guarida a tal argumento ora repetido, quanto a aplicação da Súmula 166, dentre muitos outros.

A Procuradoria Geral do Estado tem, inúmeras vezes, externado seu posicionamento a respeito, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, caso diverso do presente lançamento, diante do fato se sua extensão às operações interestaduais resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, que fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura do denominado “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, restringindo a sua aplicação às operações internas.

Nele, assim se manifesta aquele órgão:

“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista 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. 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”.

Dessa forma, o entendimento esposado é de que, após a edição da Lei Complementar 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

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

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

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

Todavia, merece destaque o fato de que, embora defenda tal tese, a própria empresa, quando do momento da emissão das notas fiscais de movimentação de tais bens, assume e destaca nos documentos fiscais, e isso é facilmente comprovado na consulta dos mesmos, a incidência do ICMS, tendo recolhido os respectivos valores ao Estado de origem das operações, daí não se pode cogitar acerca da não incidência do imposto, visto ter recolhido o imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, adotando a legislação infraconstitucional que ora combate com tanto vigor.

Quanto ao pedido para realização de perícia técnica, reiteradamente feito quando das intervenções da defesa no processo, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da perícia requerida se pauta no fato de que os elementos para os quais a perícia é requerida se encontram no acima descrito artigo 147, inciso I, alínea “b”, pelo simples fato de que todos os elementos necessários para a realização da requerida “perícia”, se encontram em poder e posse da empresa autuada, cabendo somente a ela apontar eventuais equívocos ou erros do lançamento, bem como inconsistências nos demonstrativos elaborados, a partir de suas análises, descabendo ao fisco tal incumbência.

Relembro ter sido oportunizado, no prazo de sessenta dias para interposição da defesa, e em segundo momento, quando da ciência da informação fiscal, a apresentação de tais elementos, todavia, a autuada insistiu de forma cômoda, na argumentação da realização da perícia, em clara desconformidade com a norma regulamentar.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, o que não é o caso presente.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: *”AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ. A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há*

que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido.” (Grifei).

Já a 5^a Turma do mesmo STJ na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando de matéria no âmbito tributário, mas de matéria de mesma natureza da ora analisada, assim se manifestou:

“INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes.”

Cito, ainda, trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1^a Região TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7^a Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento”.

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

No mérito, pertinente se esclarecer que o princípio da verdade material, de importância vital, tem a sua gênese no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o qual traz a seguinte previsão:

“LV- aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Segundo Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 39^a Ed., 2013): “O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco”.

A autoridade julgadora tem o dever de analisar as provas apresentadas pelo contribuinte quando da apresentação de sua impugnação. Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

Caberia, pois, à empresa autuada, aliada aos argumentos jurídicos trazidos, apresentar os elementos fáticos que corroborariam a sua categórica afirmativa de ter sido recolhido o diferencial de alíquota em relação aos documentos fiscais constantes da autuação, o que não ocorreu, reitere-se.

No Processo Administrativo Fiscal, busca-se a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, desde que sejam provas lícitas, o que não ocorreu no presente caso, mais uma vez, afirmo, diante da ausência completa de tais elementos fundamentais como visto, para a análise do processo administrativo fiscal.

O princípio da livre convicção do julgador está previsto no ordenamento jurídico-tributário, e por ele a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento.

Importante associar-se o livre convencimento do julgador e as regras probatórias, sendo a regra básica de que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. De certa forma, a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que válida diante do fato que no processo existirão sempre três verdades: a descrita no lançamento pela autoridade fiscal; a verdade descrita na impugnação do contribuinte; e a verdade do julgador, a qual há de prevalecer e para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção.

A essa autoridade, incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como já analisado anteriormente.

Assim, diante das provas eventualmente trazidas ao feito, cabe a análise das mesmas pelo julgador, conforme visto acima. E infelizmente a falta de produção de qualquer prova por parte da autuada em relação aos recolhimentos que assevera ter realizado para todas as notas fiscais constantes da autuação, é fator determinante para que a autuação seja mantida.

Neste caso, de forma objetiva, há de ser aplicado o disposto no artigo 143 do RPAF/99, segundo o qual *“a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”*, uma vez que, repito, não vieram aos autos quaisquer elementos de prova no sentido de desconstituir a autuação que seriam os relatórios e demonstrativos de recolhimento do diferencial de alíquota, bem como os respectivos documentos de arrecadação do imposto que comprovariam as alegações defensivas.

Da forma pela qual agiu a defesa, não passam de meras alegações.

De igual modo, há de ser invocado também o artigo 142 do mencionado RPAF/99: *“a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”*, tendo em vista que os elementos acima mencionados (demonstrativos e documentos de arrecadação) se encontram em poder da autuada, que, ao invés de combater objetivamente a acusação, se apegou à realização de perícia, ou seja, de trabalho que lhe caberia, consoante já observado quando da negativa de tal pedido.

De mais a mais, na forma do artigo 167, inciso I, do RPAF/99, “não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade”, o que afasta qualquer eventual discussão quanto a tais aspectos, por estrita vedação.

Por tais elementos, e, sobretudo, ante a ausência de qualquer elemento objetivo de prova em sentido contrário à autuação, bem como questionamento do sujeito passivo quanto ao fato dos bens arrolados não se caracterizarem como produtos para uso e consumo da empresa, à vista da relação dos mesmos, citada de forma exemplificativa no início deste voto, o lançamento é tido em sua inteireza como procedente, tal como lançado inicialmente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **280080.0005/18-1** lavrado contra **ACÓRDÃO JJF N° 0234-02/19**

PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. – PETROBRÁS, devendo o contribuinte ser intimado a recolher o montante de **R\$149.898,00**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR