

# ICMS ST - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PARECER

**Roberto Moreira Dias**

## **Consulta tributária**

A empresa.... (CONSULENTE), por intermédio do seu ilustre Diretor Administrativo e Financeiro, Dr honra-nos sobre a seguinte consulta:

A CONSULENTE tem como objeto social o comércio, a importação e exportação, no atacado e no varejo, de produtos alimentícios em geral, perecíveis e não perecíveis, latarias, material de limpeza e higiene, cestas básicas e afins, bebidas, artigos de bazar, eletrodomésticos e eletroeletrônicos, comércio varejista de carnes “açougues”, comércio atacadista de produtos em geral com atividade de fracionamento e acondicionamento, comércio varejista de mercadorias em geral com predominância de produtos alimentícios “Supermercado”, bem como as atividades de cafeteria, lanchonete e serviço de alimentação, além da prestação dos seguintes serviços: a) de correspondente bancário; b) de inserção digital de recarga de telefones celulares pré-pagos; c) de administração de meios eletrônicos de pagamentos.

É, por decorrência, contribuinte do Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Serviços (ICMS).

Um dos produtos que mais movimentam as suas atividades é o Leite UHT - “Ultra High Temperature” (integral, semi desnatado e desnatado), com a seguinte classificação NCM/SH: 0401.20.10.

A CONSULENTE adquire Leite UHT dentro do Estado de São Paulo (onde estão localizados todos os seus Estabelecimentos

Comerciais e o seu Centro de Distribuição - CD) e de outros Estados, a saber: Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Goiás e Minas Gerais, sendo que não há nenhum convênio ou protocolo firmado com um ou mais desses Entes Federativos da União para que incida a malsinada<sup>1</sup> Substituição Tributária de ICMS Interestadual<sup>2</sup>, referente a esse produto em específico.

---

1. *Embora o Supremo Tribunal Federal já tenha declarado ser constitucional a incidência do ICMS-ST, no nosso sentir denominada substituição tributária progressiva seria inconstitucional, mantendo-se ilegítima a cobrança do ICMS nessa condição mesmo após a edição da Emenda Constitucional n. 03/93. Tratava-se, portanto, de mera ficção jurídica edificada pelo legislador. A EC n. 03/93 bateu de frente com o previsto no art. 60, § 4º da Constituição Federal, pois os direitos individuais e suas garantias representam cláusulas pétreas. Só podemos falar em obrigação tributária com a ocorrência real (e não presumida) do fato imponível, sob pena de faltarmos com a devida veneração ao princípio da segurança jurídica. Com a sistemática do ICMS-ST são desrespeitados, ademais, o princípio da tipicidade fechada — o contribuinte tem o direito e dever de pagar ao Fisco exatamente uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária; o princípio da não cumulatividade — garante do aproveitamento de créditos do imposto incidente nas operações anteriores, assegurando, com isso, a atribuição de certa carga ideal de ICMS a cada contribuinte promovente de operação por ele alcançada; o princípio da repartição da competência tributária — a Constituição Federal, ao delimitar as competências para criar tributos já delimita um sujeito passivo possível de sofrer a carga tributária respectiva; o princípio da capacidade contributiva - por onerar patrimônio de uma pessoa baseado em fato signo de riqueza exteriorizado por terceiro; e o previsto no art. 148 e incisos da Constituição Federal — por representar um empréstimo compulsório, os requisitos da Lei Maior deveriam ser venerados.*

2. Com o Estado do Rio de Janeiro foi firmado o Protocolo 45/2013, no qual é estabelecido um MVA de 13,44% sobre o Leite UHT. Importante citar algumas cláusulas desse Protocolo:

*(...)*

*Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado do Rio de Janeiro ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS relativo às operações subsequentes.*

*Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando*

Em que pese não haja ICMS-ST, o Estado de São Paulo determina que o ICMS do Leite UHT seja recolhido por antecipação, impedindo que a CONSULENTE possa se valer da técnica da não cumulatividade do ICMS, apurando esse tributo por conta gráfica.

No momento a CONSULENTE não está recolhendo esse ICMS por antecipação (o qual está devidamente provisionado) e pretende, em síntese, saber: i) como minimizar os seus riscos; ii) qual o valor do ICMS a ser provisionado; e iii) alternativas para eventual planejamento tributário objetivando reduzir o impacto da carga tributária desse imposto estadual nas aquisições de Leite UHT interestaduais.

## **Parecer**

### **1. O ICMS na Constituição Federal**

1. A sigla ICMS abrange, no mínimo, seis impostos diferentes. Passamos a descrever, pois, as seis regras-matrizes de incidência tributária do ICMS que podem englobar as demais possíveis:

---

*for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.*

*Cláusula segunda. O disposto neste protocolo não se aplica:*

*I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;*

*II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;*

*III - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição que seja fabricante da mesma mercadoria;*

*IV - às operações interestaduais destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover, observado o disposto no § 4º: (...)."*

1.1. (i) \* Hipótese: a) Critério Material: operações relativas à circulação de mercadorias; b) Critério Espacial: local onde a operação se realizou, mesmo que o destino da mercadoria seja o exterior; c) Critério Temporal: momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, momento de saída, momento da extração da nota fiscal etc. (conforme previsão em Lei Ordinária).

\* Consequente: a) Critério Pessoal: SA - Estados/Distrito Federal e SP — Produtor, Industrial ou o Comerciante; e b) Critério Quantitativo: BC - valor da operação mercantil realizada e Alíquota - a partir de 0,1%, respeitado, contudo, o previsto no art. 155, V, à) e b), da CF.

(ii) \* Hipótese: a) Critério Material: prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; b) Critério Espacial: local onde a operação se iniciou; c) Critério Temporal: momento da finalização da prestação do serviço.

\* Consequente: a) Critério Pessoal: SA - Estados/Distrito Federal - prestador de serviço; e b) Critério Quantitativo: BC - o preço dos serviços de transporte e Alíquota - um percentual sobre o preço dos serviços.

(iii) \* Hipótese: a) Critério Material: prestação de serviços de comunicação; b) Critério Espacial: local onde a operação se iniciou, sendo se o serviço começa no exterior, o fato jurídico é tido como consumado onde o serviço é fruído; c) Critério Temporal: momento da prestação do serviço.

\* Consequente: a) Critério Pessoal: SA — Estados/Distrito Federal - SP - prestador do serviço; e b) Critério Quantitativo: BC - valor do serviço e Alíquota — percentual desse valor.

(iv) \* Hipótese: a) Critério Material: produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia; b) Critério Espacial: local da consumação da produção, circulação, distribuição etc.; c) Critério Temporal: momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

\* Consequente: a) Critério Pessoal: SA - Estados/Distrito Federal e SP - produtor, importador, comerciante ou distribuidor; e b) Critério Quantitativo: BC - valor do lubrificante, combustível líquido e gasoso ou da energia e Alíquota - percentual desse valor, observados os tetos de resolução do Senado Federal.

(v) \* Hipótese: a) Critério Material: extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; b) Critério Espacial: local da consumação da extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; c) Critério Temporal: momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

\* Consequente: a) Critério Pessoal: SA - Estados/Distrito Federal e SP; e b) Critério Quantitativo: BC - valor da operação mercantil realizada com minerais e Alíquota — percentual desse valor.

(vi) \* Hipótese: a) Critério Material: importação de mercadoria do exterior; b) Critério Espacial: local onde estiver situado o estabelecimento importador; c) Critério Temporal: momento de desembarço da mercadoria importada (a Súmula 577 do STF deixou de ser adotada após a promulgação da Carta Magna de 1988 - v. RE n. 192.625-2/SP).

\* Consequente: a) Critério Pessoal: SA - Estados/Distrito Federal e SP - estabelecimento importador (pessoa física, portanto, não poderá ser contribuinte desse ICMS - v. RE 203.075/DF); e b) Critério Quantitativo: BC - valor da operação e Alíquota - percentual desse valor.

## 2. O ICMS-Operações Mercantis

2. No caso da CONSULENTE vamos tratar do ICMS relativo ao item 1.1.(i), que corresponde à prática de operações de circulação de mercadorias.

2.1. Está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

2.2. O § 2º, inciso I, do citado artigo da Magna Carta, estabelece o seguinte em relação ao ICMS:

§ 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;

2.3. Verifica-se, portanto, que a Constituição Federal estabeleceu o direito dos contribuintes à compensação do imposto que incide na operação anterior com o montante devido na operação posterior, valendo dizer que em decorrência de tal princípio a aquisição de mercadoria gera a tributação do ICMS e, ao mesmo tempo, atribui ao contribuinte o direito ao respectivo crédito fiscal.

2.4. A própria Constituição, por sua vez, excetua a hipótese em que a operação realizada não dará direito ao crédito, conforme estabelecido no art. 155, § 2º, II, verbis:

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

- a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

2.5. Como se vê, a Magna Carta enumera as hipóteses em que não será permitida a aludida compensação, sendo que nos demais casos a não cumulatividade é ampla e irrestrita, não podendo, portanto, o legislador infraconstitucional dispor de maneira diversa.

2.6. Anteriormente consignamos que o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, estabelece o princípio da não cumulatividade no que diz respeito a todas as operações tributadas pelo ICMS, sendo a única exceção a prevista no inciso II do aludido § 2º, do mesmo dispositivo, o qual prevê as hipóteses em que não haverá direito ao crédito do ICMS, que são exatamente a isenção e não incidência, motivo pelo qual qualquer que seja a operação, inequívoca será a conclusão no sentido de que são geradoras dos respectivos créditos de ICMS.

2.7. Nesse diapasão, são esclarecedoras as sábias palavras do Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Aires F. Barreto<sup>3</sup>:

Da consideração do preceito do § 2º, II, do art. 155, em conjugação com o inciso II do “caput” (redação da Emenda Constitucional 3/93), decorre, portanto:

- a) o crédito é consequência inexorável e automática de todas as operações tributáveis;
- b) só o que pode (e deve) a lei (complementar ou ordinária) é atribuir crédito, nos casos excepcionados;
- c) a lei não pode vedar ou reduzir crédito em nenhuma hipótese;
- d) a norma que institui o crédito é a própria Constituição; logo, nenhuma lei pode dispor em sentido contrário;
- e) a interpretação dessa exceção há de ser restritiva e não pode conduzir a converter o ICMS em “cumulativo”;

---

3. *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 13.

f) por conseguinte, toda e qualquer aquisição decorrente de operação tributada (inclusive a de bens de capital) é geradora de crédito do ICMS.

2.8. O Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda Estadual do Estado de São Paulo, ao posicionar-se acerca de questão idêntica a esta, decidiu, à unanimidade, pelo direito ao crédito do contribuinte do ICMS incidente sobre a aquisição de insumos, conforme se depreende do teor da seguinte decisão (Processo DRT 4 n. 6.912/92):

ICMS. CRÉDITO. MERCADORIAS DE QUALQUER NATUREZA ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO. DIREITO.

Trata-se de recurso ordinário de decisão monocrática de fls. 518 a 521 que julgou procedente a acusação de apropriação de crédito indevido relativo a mercadorias entradas para uso e consumo do próprio estabelecimento, ferindo o disposto no artigo 40, inciso II, da Lei 6.374/89.

Do voto da Juíza Ana Maria Leite Andrade - a partir do qual os demais Juízes o acolheram -, depreende-se que:

"... O cerne da questão é exatamente a aplicação do princípio da não cumulatividade. (...)

Portanto:

a) o conteúdo do princípio da não cumulatividade está rigidamente posto na Constituição;

b) à lei complementar resta tão só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação.

Buscando, mais uma vez, a Carta Maior, é de se pôr em destaque que:

a) são apenas duas as vedações do direito ao crédito: as taxativamente arroladas nas letras "a" e "b" do inciso II do parágrafo 2º do art. 155, e ainda assim com a possibilidade de serem eliminadas pela legislação inferior. Em nenhuma outra hipótese o direito ao crédito é repellido;

b) está dito que será feita uma compensação entre o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço e o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores. Em

nenhum momento está dito que as operações ou prestações devem estar ligadas ou dizer respeito à mesma mercadoria ou ao mesmo serviço que o contribuinte impulsiona em direção ao consumo ou ao uso.

Na letra clara de Heron Arzua e Maurílio L. Schmitt, in ICMS-Direito de Crédito. *Revista de Direito Tributário* ano 14, abril-junho 1990, n. 52, p. 222, Ed. Revista dos Tribunais:

‘Em termos práticos, as regras de restrição ao uso de créditos fiscais implicam majoração do tributo por vias transversas, procedimento inacolhido pelo princípio da reserva legal (art. 97 CTN), que apenas permite ampliação ou minoração do ônus tributário pela modificação das alíquotas ou da base de cálculo’ (...).”

Com isto, considerando que o acusado tem suas saídas tributadas pela exação estadual, dou parcial provimento ao recurso do contribuinte para o fim de:

- a) confirmar seu direito aos créditos pelas mercadorias entradas em seu estabelecimento e que servem para dar impulso à sua atividade e ao cumprimento de seu objeto social, seja de que natureza forem;
- b) limitar, entretanto, tal direito, às operações formalizadas por documentos fiscais hábeis, na definição dos n. 2, 3 e 4 do parágrafo 1º do art. 56 do Decreto 33.118/91.

É como voto<sup>4</sup>.

2.9. Conclui-se, pois, que o contribuinte deste caso concreto possui direito líquido e certo ao creditamento imediato do ICMS que incidiu nas aquisições sob comento, direito este chancelado pela Constituição Federal, a qual estabeleceu o princípio da não cumulatividade de maneira irrestrita, com exceção apenas aos casos de aquisição de mercadorias com isenção ou não incidência do ICMS, de modo que a legislação infranconstitucional não poderia restringi-lo.

2.10. Por ratificar o posicionamento acima articulado, trazemos à colação ementário do julgamento do RE-195643/RS proferido pela Iª

---

4. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 9. São Paulo: Dialética, p. 98-100.

Turma do Supremo Tribunal Federal, relatado pelo i. Ministro Iomar Galvão<sup>5</sup>:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. PRETENDIDA CORREÇÃO DOS CRÉDITOS ACUMULADOS, EM HOMENAGEM AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO CUMULATIVIDADE.

O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo incidente sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros.

De ter-se em conta, ainda, que não há falar, no caso, em aplicação do princípio da isonomia, posto não configurar obrigação do Estado, muito menos sujeita a efeitos moratórios, eventual saldo escriturai favorável ao contribuinte, situação reveladora, tão somente, de ausência de débito fiscal, este sim sujeito a juros e correção monetária, em caso de não recolhimento no prazo estabelecido.

Recurso não conhecido.

2.11. Importante destacar que a compensação em comento independe do pagamento do tributo, bastando que este tenha incidido. Nesse sentido, leciona o Professor Roque Antonio Carrazza<sup>6</sup>:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

---

5. Julgado em 24/04/98 e publicado no DJ em 21/08/98, p. 00016.

6. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 176.

2.12. Nesse mesmo caminhar dos ventos é a posição de Hugo de Brito Machado quando apresenta que<sup>7</sup>:

Em sendo assim, não importa saber se o imposto relativo à operação foi pago. Não importa, aliás, sequer saber se ele foi regularmente escriturado nos livros fiscais do contribuinte responsável pelo pagamento respectivo. Não importa nem mesmo que conste de uma nota fiscal. Basta que ele seja inerente à operação anterior e o valor desta esteja regularmente comprovado. A referência, feita pela Lei Complementar n. 87/96, a documento idôneo, deve ser entendida em termos.

2.13. O contribuinte, neste caso, nas operações que realizou com a empresa considerada com situação irregular perante o Fisco, por decorrência do que apresentam renomados juristas, não tem e nunca teve poder de polícia para verificar se a pessoa que lhe alienou insumos estava ou não cumprindo obrigações tributárias e deveres instrumentais previstos na legislação vigente. Bastava, portanto, para ter o direito aos créditos fiscais de ICMS glosados, demonstrar que as operações ocorreram.

2.14. Corroborando com o asseverado, temos os dizeres de José Eduardo Soares de Melo, ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo<sup>8</sup>:

Questões circunscritas ao contribuinte originário, às quais os adquirentes dos bens, ou tomadores dos serviços, são pessoas estranhas, e nem mesmo têm acesso - porque não lhes cabe o poder de polícia, de cunho fiscalizatório - competem exclusivamente ao poder público.

---

7. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: Dialética, p. 88.

8. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 207.

### **3. O ser praticado e o dever ser na aquisição de Leite UHT pela Consulente**

3.1. A antecipação do recolhimento do ICMS na aquisição de Leite UHT por empresa localizada no Estado de São Paulo está prevista no art. 313 - W, 3, f) do RICMS/SP:

**Artigo 313-W - Na saída das mercadorias arroladas no § Iº com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXVII, e 60,1):**

I - a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

**II - a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto.**

III - a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado. (Inciso acrescentado pelo Decreto 55.000, de 09-11-2009; DOE 10-11-2009)

**§ Iº - O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH:**

**3 - laticínios e matinais:**

**f) leite “longa vida” (UHT - “Ultra High Temperature”),** em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 2 litros, 0401.10.10 e 0401.20.10; (Alínea acrescentada pelo Decreto 53.51 L de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009) (g.n.)

3.2. O dever ser imposto à CONSULENTE seria pelo recolhimento do ICMS antecipado, aplicando-se a correlata margem de valor agregado.

3.3. Ocorre que no mundo do ser a CONSULENTE não está recolhendo o ICMS, por antecipação, conforme estabelecido no preceito

normativo trazido à baila, ficando, portanto, totalmente exposta a, no caso de fiscalização, sofrer auto de infração com multas punitivas que podem chegar a 100% (cem por cento) do valor do imposto devido, sem prejuízo dos consectários de correção dos créditos tributários a constituir.

3.4. De se destacar que em caso de denúncia espontânea da infração, caracterizada nos moldes sugeridos a seguir, ao menos no período compreendido entre janeiro e outubro de 2015, os juros incidentes serão de 0,05% ao dia, conforme Comunicado DA 71, de 10 de setembro de 2015<sup>9</sup>, sendo cabível o afastamento da aplicação da multa moratória antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

3.5. E sobre os juros de mora incidentes, no caso de denúncia espontânea da infração, é de se sustentar que os mesmos não podem ser superiores à SELIC. Vejamos. Está previsto no art. 406 do Código Civil o quanto segue: “*quando os juros moratórios não forem convenacionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional*” (g.n.). Tanto os juros previstos no Comunicado DA 71/2015 como na Resolução SF 21/2013<sup>10</sup> são superiores aos valores estabelecidos pelo BACEN para a SELIC. A 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça decidiu na

---

9. *COMUNICADO 70 DA, DE 10-9-2015*

*(DO-SP DE 11-9-2015)*

*DÉBITO FISCAL -Juros de Mora*

*Secretaria da Fazenda divulga taxa de juros de débitos em atraso*

*Este ato estabelece a taxa de juros incidente sobre os recolhimentos de débitos de ICMS e de multas infracionais em atraso no período de 1 a 31-10-2015.*

A Diretora de Arrecadação, considerando o disposto no artigo 96, § 4º da Lei 6.374, de 01/03/89, e no artigo 3º da Resolução SF 21 de 18/03/13, comunica que o valor da taxa de juros de mora aplicável de 01 a 31-10-2015 para os débitos de ICMS e Multas Infracionais do ICMS será de 0,05% ao dia, ou 1,55% ao mês.

10. *Resolução SF-21, de 18-3-2013*

*(DOE 19-03-2013; Republicação 03-04-2013)*

*Disciplina os critérios de apuração e a periodicidade de divulgação da taxa de juros de mora incidente no pagamento de débitos fiscais*

**arguição de inconstitucionalidade n. 0170909-61.2012.8.26.0000** que a legislação paulista sobre juros moratórios pode ser considerada constitucional desde que a taxa utilizada seja igual ou inferior à utilizada pela União para o mesmo fim (<http://s.conjur.com.br/dl/taxa-correcao-monetaria-creditosl.pdf>)-

---

*O Secretário da Fazenda, considerando a desativação, pelo Banco Central do Brasil, de todas as séries das taxas médias prefixadas das operações de crédito com recursos livres, bem como o disposto no § 4º do artigo 96da Lei 6.374, de 01-03-1989, resolve:*

**Artigo 1º - A taxa de juros de mora prevista no § 4º do artigo 96 da Lei 6.374, de 01-03-1989, será calculada com base na taxa média de juros - Pessoas jurídicas - Vendedor, divulgada pelo Banco Central do Brasil.**

*Artigo 2º - A taxa diária de juros de mora será obtida por aproximação, buscando-se a equivalência entre o percentual de juros acumulado linearmente para um período de noventa dias, e a taxa para operações de Vendedor apurada em periodicidade diária, acumulada exponencialmente no mesmo intervalo.*

*§ 1º - A taxa para operações de Vendedor, divulgada em percentual ao ano, será convertida em taxa diária, considerando o regime de capitalização composta.*

*§ 2º - A taxa de juros de mora poderá ser apresentada em percentual ao mês, a ser aplicada "pro rata die".*

*§ 3º - Em nenhuma hipótese, a taxa de juros de mora poderá ser superior a 0,13% ao dia ou inferior à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, nos termos dos §§ 1º e 5º do art. 96 da Lei 6.374, de 01-03-1989.*

*Artigo 3º - A taxa de juros de mora, apurada mensalmente com base na taxa para operações de Vendedor divulgada para o segundo mês imediatamente anterior, será publicada por meio de Comunicado da Diretoria de Arrecadação até o 20º dia de cada mês, para aplicação a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da publicação.*

*Artigo 4º - Ocorrendo a extinção, substituição ou modificação da taxa de juros para operações de Vendedor, a Secretaria da Fazenda poderá adotar qualquer outro indicador oficial que reflita o custo do crédito no mercado financeiro.*

*Artigo 5º - Fica revogada a Resolução SF-3L de 27-04-2012.*

*Artigo 6º - Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

*(Republicado por ter saído com incorreções)*

#### 4. Denúncia espontânea da infração - caracterização pela Consulente

4.1. Conforme amplamente demonstrado até o presente momento, a CONSULENTE não vem recolhendo o ICMS antecipado nas aquisições de Leite UHT de outros Estados da República Federativa do Brasil.

4.2. S.m.j., isso é feito para que tenha condições de concorrer mercadologicamente com as outras empresas paulistas do mesmo ramo de atividade em que atua.

4.3. Todavia, conforme já ressaltado nas reuniões que tivemos com o Administrativo e Financeiro, o Contábil e o Jurídico da CONSULENTE, existe o risco de autuação em caso de fiscalização.

4.4. É agora, neste exato momento, que vem a nossa orientação jurídica: que a CONSULENTE passe a recolher um valor mínimo possível sobre toda e qualquer aquisição de Leite UHT aos cofres do Estado de São Paulo.

4.5. A denúncia espontânea de infrações é instituto do direito tributário previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), caracterizando-se por ser uma espécie de privilégio legal para os contribuintes que cometeram ilícitos tributários e, ante a possível imposição de sanção pela Administração Tributária, **resolvem confessar a prática de infrações visando livrar-se das pesadas multas tributárias**. É um instituto de direito tributário com o objetivo de incentivar o contribuinte que infringiu a lei a regularizar sua situação antes do conhecimento da infração pelo fisco. O art. 138 do CTN determina:

**Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.**

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, (g.n.)

4.6. A partir da interpretação do artigo acima transcrito extraem-se os pressupostos de admissibilidade da denúncia espontânea, que são: a **tempestividade** (momento da comunicação ao fisco), que deverá ser acompanhada, se houver, o **pagamento e antes de qualquer procedimento fiscal**. Uma vez que, elevada a denúncia espontânea à condição de instituto jurídico tributário, é certo que não se equipara a mera notícia do descumprimento da legislação. Não se exige especificamente formalidade, mas é indispensável *que o contribuinte declare a infração cometida e efetue o pagamento imediato do tributo e dos juros moratórios*. Apesar de ser um dever por parte do contribuinte cumprir com as obrigações tributárias, a denúncia espontânea foi inserida pelo legislador tributarista na criação do Código Tributário Nacional com a finalidade de incentivar o sujeito passivo a facilitar a arrecadação concedendo-lhe o benefício da exclusão da responsabilização por qualquer infração. É esse o escólio de Ataliba<sup>11</sup>:

É princípio processual tributário universal - também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sábios preceitos de moralidade administrativa - que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais para proceder a retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração... A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza - tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por fi-

---

11. ATALIBA, Geraldo. *Fisco e Contribuinte*. Ano XXIV. n. 11, 1968, p. 664; DESLANDES, Rosénice. *Denúncia Espontânea*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997, p. 14.

nalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias.

4.7. Observe-se, ainda, que a espontaneidade é aquela iniciativa que parte do próprio agente, sem que seja induzido ou compelido à prática do ato que somente cessará no momento em que for iniciado um procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

4.8. Depreende-se, portanto, que deve haver procedimento formal no âmbito da administração tributária, delimitando especificamente os tributos e os períodos de análise de sua regularidade. Essa interpretação garante que o contribuinte possa manter a situação de espontaneidade quanto a outros tributos, a par do efetivamente investigado.

4.9. Sobre o tema, lembra Luciano Amaro<sup>12</sup>:

Por outro lado, não basta o início de qualquer procedimento ou a existência de qualquer medida de fiscalização por parte da repartição fiscal competente para apurar a infração praticada. É necessário, além disso, que a atuação do Fisco esteja relacionada com a infração, no sentido de que o prosseguimento normal dos trabalhos tenha a possibilidade (não a certeza) de identificar a prática da infração. Se a medida de fiscalização diz respeito limitadamente ao exame de determinado assunto, e a infração se refere à matéria estranha àquela que esteja sendo objeto da investigação, a espontaneidade não estará afastada.

4.10. É certo que os Tribunais Administrativos têm acatado a denúncia espontânea da infração, desde que atendidos os requisitos do art. 138. “E.g.” citamos julgados do Tribunal Administrativo e Tributário do Estado de Pernambuco:

---

12. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 452.

**AI SF . 004.03812/99-2 TATE 19.996/99-3.** COMERCIAL DISTRIBUIDORA JALVES LTDA. CACEPE: 18.1.001.0001222-5. ADV: MURILO ROBERTO DE MORAES GUERRA. OAB/PE 3.746 e OUTROS. ACÓRDÃO PLENO N.º 0135/2000(5). EMENTA: 1. MULTA REGULAMENTAR. 2. MUDANÇA DE ENDEREÇO SEM A PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO FISCO - **A COMUNICAÇÃO DO FATO À REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, PELO AUTUADO, ANTES DE INICIADO QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL TENDENTE A VERIFICAR O FATO, CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA E EXCLUI A APLICAÇÃO DE PENALIDADE (ART. 138 DO CTN) - INADMISSÍVEL SE PUNIR O CONTRIBUINTE QUE AGE COM TRANSPARÊNCIA PERANTE O FISCO, COM A MESMA PENALIDADE APLICÁVEL AOS QUE PROCEDEM CLANDESTINAMENTE.** 3. IMPROCEDÊNCIA DO AUTO. 4. **PROVIMENTO DO RV. O PLENO DO TATE**, no exame e julgamento do processo indicado, considerando os fatos e fundamentos acima aduzido e sobre tudo, que, restou comprovado, nos autos, que o atuado, antes de qualquer iniciativa fiscal, comunicou à repartição fazendária a mudança de endereço do seu estabelecimento, ACORDA, unânime, em dar provimento ao RV interposto à Decisão n. 025/99 da Diretoria Executiva da DRT, para julgar improcedente o Auto e excluir o crédito tributário lançado na inicial, (g.n.)

**AI SF . 580.00639/99-2 TATE 20.015/99-2.** MURILO NUNES RODRIGUES JÚNIOR - ME. CACEPE: 18.4.001.0205823-2. ACÓRDÃO PLENO N. 0136/2000(5). EMENTA: 1. **MULTA REGULAMENTAR.** 2. MUDANÇA DE ENDEREÇO SEM A PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO FISCO - **A COMUNICAÇÃO DO FATO À REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, PELO AUTUADO, ANTES DE INICIADO QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL TENDENTE A VERIFICAR O FATO, CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA E EXCLUI A APLICAÇÃO DE PENALIDADE (ART. 138 DO CTN) - INADMISSÍVEL SE PUNIR O CONTRIBUINTE QUE AGE COM TRANSPARÊNCIA PERANTE O FISCO, COM A MESMA PENALIDADE APLICÁVEL AOS QUE PROCEDEM CLANDESTINAMEN-**

**TE. 3. IMPROCEDÊNCIA DO AUTO. 4. PROVIMENTO DO RV. O PLENO DO TATE**, no exame e julgamento do processo indicado, considerando os fatos e fundamentos acima aduzido e sobre tudo, que, restou comprovado, nos autos, que o autuado, antes de qualquer iniciativa fiscal, comunicou à repartição fazendária a mudança de endereço do seu estabelecimento, ACORDA, unânime, em dar provimento ao RV interposto à Decisão n. 032/99 da Diretoria Executiva da DRT, para julgar improcedente o Auto e excluir o crédito tributário lançado na inicial, (g.n.)

**RECURSO VOLUNTÁRIO REFERENTE AO DESPACHO MULTA/GAC 012/2004. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.** SF N. 006.01518/04-7. TATE 00.224/04-9. REQUERENTE: BOM-PREÇO S/A SUPERMERCADOS DO NORDESTE. CNPJ/MF: 13.004.510/0001-89. ADVOGADA: GRACIANE APOLÔNIO DA SILVA LUZ OAB/PE 18.147 E OUTROS. RELATORA: JULGADORA SÔNIA MATOS. PROLATOR: JULGADOR FLÁVIO FERREIRA. ACÓRDÃO PLENO N. 0190/2004(13). EMENTA: 1. ICMS RESTITUIÇÃO. 2. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÃO CONSISTENTE NO USO IRREGULAR DE CRÉDITO FISCAL RELATIVO A AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E MATERIAL DE EMBALAGEM, ACOMPANHADA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER RECOLHIDO, EM RAZÃO DA INFRAÇÃO DENUNCIADA, ACRESCIDO DA MULTA MORATÓRIA E DOS JUROS DE MORA LEGAIS. 3. PEDIDO DE DEVOLUÇÃO DA MULTA E DOS JUROS DE MORA. 4. PAGAMENTO INDEVIDO DA MULTA, NOS TERMOS DO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, QUE, NO ENTANTO, EXPRESSAMENTE, DETERMINA O PAGAMENTO DOS JUROS MORATÓRIOS. 5. RECURSO ORDINÁRIO DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE PROVIDO. O Plenário do TATE, no exame e julgamento do processo acima identificado, ACORDA, por maioria de votos, vencidos os julgadores Sônia Matos (relatora), Luiz Fernando C. de Araújo (revisor), Maria Helena Barreto Campello, Iracema Antunes, Normando Bezerra e Terezinha M. A. Fonseca, em dar provimento parcial

**ao Recurso Ordinário do Contribuinte, para, modificando, em parte, o Despacho n. multa/GAC 012/2004, conceder a restituição, apenas, da quantia de R\$ 282.308,12 relativa à multa, e mantendo-o quanto a negativa da restituição dos juros de mora legais, (dj 17/11/2004). (g.n.)**

4.11. Noutro giro, temos de analisar a questão sob a ótica do que vem decidindo o Colendo Superior Tribunal de Justiça. Olhemos desde logo o Verbete da Súmula 360: *“denúncia espontânea não alcança tributos sujeitos a lançamento por homologação”*.

4.12. Analisando os julgados que deram origem à aduzida súmula chegamos a uma conclusão e orientação paradoxal à CONSULENTE. Para que a CONSULENTE possa ter a oportunidade de se valer do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, a sugestão é a seguinte: *i)* passar a declarar em GIA e recolher uma parte do ICMS antecipado sobre o Leite UHT (por exemplo, 1% de todas as operações); *ii)* antes de qualquer procedimento fiscalizatório, retificar as suas obrigações acessórias do ICMS-Operações Mercantis do Leite UHT e recolher o valor em atraso, corrigido única e exclusivamente pela SELIC, bem embasado no articulado no item 3.5. desta resposta.

## **5. ICMS antecipado sobre aquisições de Leite UHT fora do Estado de São Paulo: enfim, quanto provisionar?**

5.1. Está previsto na Portaria CAT 07/2015 do Estado de São Paulo que o IVA sobre o Leite UHT adquirido em outras Unidades da Federação será de 14,22%.

5.2. Vejamos a redação dessa Portaria:

**Artigo T - No período de 01-08-2015 a 30-04-2017, a base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às**

**saídas subsequentes das mercadorias arroladas no § 1º do artigo 313-W do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST relacionado no Anexo Único.**

§ 1º - Quando não houver a indicação do IVA-ST específico para a mercadoria deverá ser aplicado o percentual de 72,15%.

§ 2º - Na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação cuja saída interna seja tributada com alíquota superior à alíquota interestadual aplicada pelo remetente, o estabelecimento destinatário paulista deverá utilizar o “IVA-ST ajustado”, calculado pela seguinte fórmula:

IVA-ST ajustado =  $[(1 + \text{IVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQinter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ , onde:

1 - IVA-ST original é o IVA-ST aplicável na operação interna, conforme previsto no caput;

2 - ALQ inter é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente localizado em outra unidade da Federação;

3 - ALQ intra é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

Artigo 2º - A partir de 01-05-2017, a base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subsequentes das mercadorias arroladas no § 1º do artigo 313-W do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST.

§ 1º - Para fins do disposto neste artigo, o IVA-ST será estabelecido mediante a adoção dos seguintes procedimentos:

1 - a entidade representativa do setor deverá apresentar à Secretaria da Fazenda levantamento de preços com base em pesquisas realizadas por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, nos

termos dos artigos 43 e 44 do RICMS, observando o seguinte cronograma:

a) até 31-07-2016, a comprovação da contratação da pesquisa de levantamento de preços;

b) até 31-01-2017, a entrega do levantamento de preços;

2 - deverá ser editada a legislação correspondente.

§ 2º - Na hipótese de não cumprimento dos prazos previstos no item 1 do § 1º, a Secretaria da Fazenda poderá editar ato divulgando o IVA-ST que vigorará a partir de 01-05-2017.

§ 3º - Em se tratando de entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação cuja saída interna seja tributada com alíquota superior à alíquota interestadual aplicada pelo remetente, o estabelecimento destinatário paulista deverá utilizar o “IVA-ST ajustado”, calculado pela fórmula indicada no § 2º do artigo 1º.

Artigo 3º - Fica revogada, a partir de 01-08-2015, a Portaria CAT-106/13, de 14-10-2013.

Artigo 4º - Esta portaria entra em vigor em 01-08-2015.

5.3. Contudo, o preço praticado pela CONSULENTE aos seus consumidores finais será, em média, R\$ 0,07 (sete centavos) por litro inferior ao valor previsto no art. 1º, *caput*, da Portaria CAT 07/2015.

5.4. De se indagar, então, qual o valor que a CONSULENTE deverá provisionar para se valer eventualmente de uma denúncia espontânea de infração e pagar o ICMS antecipado que poderá ser recolhido a des- tempo, acrescido de juros SELIC.

5.5. Passemos à resposta.

5.5.1. Está previsto no art. 66-B da Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/89 o o quanto segue:

**Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:** (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)  
(...)

**II — caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida, (g.n.)**

5.5.2. O Governador do Estado de São Paulo entendeu por bem promover a ADI 2.777/SP contra veículo normativo enunciado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo próprio Poder Executivo, sendo que a principal alegação do Patrono dessa ADI é no sentido de que a devolução do ICMS recolhido a maior na **substituição tributária não é imperativa**. Em nenhures do pedido constou que a mesma é proibida! Poderia, destarte, ser permissiva ou obrigatória. Ademais, fato é que essa ADI encontra-se pendente de julgamento<sup>13</sup> e, em eventual procedência da ação, seus efeitos deverão ser *erga omnes e ex tunc*. Forte estamos nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo<sup>14</sup>:

Em nossa compreensão, não existem argumentos razoáveis que autorizem um julgamento pela procedência dos pedidos da mencionada ADI 2.777.

De qualquer modo, considerando, para responder a pergunte, que isso venha a ocorrer, o referido julgamento - **como todos os que são proferidos no âmbito do controle de constitucionalidade - produziria efeitos *ergas omnes*^ vale dizer, normativos**. Equivaleria a uma nova norma, introduzida no ordenamento. E, **como tal, não poderia retroagir, para prejudicar aqueles que houvessem observado a norma depois considerada inconstitucional. A proteção à boa-fé do cidadão que se comportou conforme a lei ainda não declarada inconstitucional é a contrapartida necessária da presunção de constitucionalidade que assiste às leis em geral, (g.n.)**

---

13. <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2075948> (acesso em 09/11/2015).

14. Constitucional. ICMS. Substituição Tributária para Frente. Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 157, São Paulo: Dialética, p. 106.

5.5.3. Outrossim, é de se mencionar que tomamos esse argumento emprestado da legislação que trata da substituição tributária, uma vez que o caso do leite trata do recolhimento antecipado do ICMS (e não de ST — substituído e substituto não podem ser a mesma pessoa jurídica). Noutras palavras, mesmo com a ADI 2.777 sendo julgada constitucional, também é de se sustentar que a provisão da CONSULENTE deve ser o valor efetivamente praticado nas vendas efetuadas aos seus clientes, na condição de pessoa jurídica varejista que é, para fins de Contribuição ao PIS e COFINS, e principalmente para o caso do ICMS.

5.5.4. Diante de tudo o quanto foi exposto, entendemos ser sustentável que a CONSULENTE deva provisionar o ICMS que deveria ser recolhido por antecipação sobre a entrada de Leite UHT no território paulista sobre a seguinte base de cálculo: o valor real de venda aos seus consumidores finais, com a inclusão, se o caso, de eventual ICMS devido (eis que o mesmo compõe a própria base de cálculo desse imposto).

## **6. Planejamento tributário com Leite UHT: possibilidades**

6.1. Certa vez recebemos um texto via “Facebook.com” denominado “*A história do homem que matou a si mesmo consigo próprio*”<sup>5</sup>.

---

15. Em 23 de março de 1994, o médico legista examinou o corpo de Ronald Opus e concluiu que a causa da morte fora um tiro de espingarda na cabeça. O Sr. Opus pulara do alto de um prédio de 10 andares, pretendendo suicidar-se.

Ele deixou uma nota de suicídio confirmando sua intenção. Mas quando estava caindo, passando pelo nono andar, Opus foi atingido por um tiro de espingarda na cabeça, que o matou instantaneamente. O que Opus não sabia era que uma rede de segurança havia sido instalada um pouco abaixo, na altura do oitavo andar, a fim de proteger alguns trabalhadores. Portanto, Ronald Opus não teria sido capaz de consumir seu suicídio como pretendia.

O Dr. Mills relata que “quando uma pessoa inicia um ato de suicídio e consegue se matar, sua morte é considerada suicídio, mesmo que o mecanismo final da morte não tenha sido o desejado”.

Mas o fato de Opus ter sido morto em plena queda, no meio de um suicídio que não teria dado certo por causa da rede de segurança, transformou o caso em homicídio.

6.2. Ao ler o texto, indagamos:

6.2.1. Ronald Opus, o homem que tentou provocar um **ato de vontade própria**, agiu por si só, e entrou num **acidente**. Estaria ele fora do alcance da Deontologia Jurídica?

6.2.2. E se esse tiro matasse também a mãe de Ronald Opus e o próprio Ronald Opus, haveria comeriência?

6.2.3. Seria possível um suicídio **acidenta!?**

6.3. Trazendo esse caso para a seara do planejamento tributário, seria a **vontade** de fugir das incidências exacionais o foco de legitimação daqueles que se estruturam para pagar menos ou fugir dos tributos?

6.4. Isso porque, salvo melhor juízo, no nosso sentir, é praticamente impossível dizer que um planejamento tributário é lícito ou ilícito para o ordenamento jurídico baseado em propósitos negociais.

6.5. Ninguém organiza os seus negócios para, por **acidente**, pagar menos tributos. Isso é uma falácia. Todas as pessoas jurídicas e físicas que vimos, até o momento, lançarem mão da estratégia de um planejamento tributário, tinham, como objetivo, única e exclusivamente pagar menos tributos, quiçá nenhum destes, gerando **atos de vontade própria**.

6.6. Não vamos entrar no mérito do negócio jurídico indireto, mas só da **simulação**, pois o Código Tributário Nacional não faz menção àquele para análise da validação (ou não) de planejamento tributário (art. 116, parágrafo único).

6.7. Trataremos rapidamente de um caso prático de **simulação** para demonstrar que um modal deontico, somente este, pode justificar o planejamento tributário efetuado nos moldes atuais.

---

*O quarto do nono andar, de onde partiu o tiro assassino, era ocupado por um casal de velhos. Eles estavam discutindo em altos gritos e o marido ameaçava a esposa com uma espingarda. O homem estava tão furioso que, ao apertar o gatilho, o tiro errou completamente sua esposa, atravessando a janela e atingindo o corpo que caía. Quando alguém tenta matar a vítima "A", mas acidentalmente mata a vítima "B", esse alguém é culpado pelo homicídio de "B".*

6.8. Vejamos o exemplo: A quer comprar um imóvel de B pelo valor x. Para fugir do ITBI, A e B montam uma sociedade. B integraliza o capital social com um imóvel pelo valor x, deixando de pagar ITBI amparado na imunidade constitucional. A integraliza a outra metade do capital social em dinheiro. É feita uma cisão societária, em que A fica na empresa com o imóvel e B com a empresa com o dinheiro. E mais, além de fugir do ITBI, A, como vai alugar esse imóvel por valor elevado, deixa essa empresa no lucro presumido, pois certamente pagaria mais IRPF do que IR/CSL/PIS/COFINS na pessoa jurídica.

6.9. Houve uma simulação, podendo o Fisco Municipal cobrar ITBI sobre o ato dissimulado, qual seja, a compra e venda de um imóvel.

6.10. Muito que bem, voltemos à Deontologia Jurídica.

6.11. A conduta juridicamente regulada se encontra no mundo do dever ser, havendo, em regra, no seu descumprimento, a imposição de uma sanção (isto foi amplamente abordado neste parecer).

6.12. Deixaremos de analisar se a sanção representa ou não uma norma secundária em relação àquela que regula conduta (supostamente a primária), por não ser este o tema em análise.

6.13. Temos que aquela conduta que não é obrigatória nem proibida deva ser, por consequência, potestativa, plenamente exercitável, portanto, pelo titular de determinado direito que a autoriza.

6.14. Para tanto, nesse sentido, seguimos os ensinamentos de Louviral Vilanova<sup>16</sup>:

Pode-se dizer que a conduta juridicamente regulada é obrigatória, ou proibida, ou potestativa: no primeiro caso, o Direito exige sua execução e veda sua omissão; no segundo, o Direito exige sua omissão e veda sua comissão; no terceiro o Direito autoriza tanto sua omissão

---

16. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 229.

quanto sua execução. **Vê-se que os atos que nem estão proibidos, nem estão ordenados, estão necessariamente permitidos, no sentido da permissão bilateral de fazer ou omitir, da permissão como modo deôntico não fundado nos modos deônticos da proibição e da obrigação, (g.n.)**

6.15. Ora, é justamente essa faculdade que permite a elaboração de planejamento tributário, inclusive pela CONSULENTE, no caso de aquisição interestadual de Leite UHT, para ser revendido em seus estabelecimentos comerciais, todos localizados em território paulista.

6.15.1. Então, partindo da premissa de ser inconstitucional o art. 12, I, da Lei Complementar 87/96<sup>1718</sup>, de não estarmos a tratar, no caso de Leite UHT, de hipótese de substituição tributária interestadual, mas sim de antecipação de ICMS a ser recolhido para o próprio Estado de São Paulo, fazendo uma análise perfunctória, o que poderia ser feito? Vejamos algumas possibilidades:

6.15.1.1. Nos termos do art. 6º, LXXXII, do Anexo IX do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (Decreto n. 4.852/1997) é isenta de ICMS a saída interna a estabelecimento industrial de leite no estado natural, remetido do Estabelecimento do próprio produtor: neste caso, a CONSULENTE teria de montar um estabelecimento industrial no Estado de Goiás, para envase e transformação do Leite natural em UHT, por manufatura própria **ou mediante industrialização por encomenda junto a indústria também estabelecida no Estado de Goiás;** e, ato subsequente, transferir o Leite UHT para o seu CD no Estado de São Paulo sem incidência de ICMS, inclusive antecipado, nos termos do

---

17. "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;" (g.n.)

18. Verbete da Súmula 166 do STJ: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" e RE 596983 AgR/MT.

art. 313-W do RICMS/SP. Interessante destacar que haverá crédito outorgado de ICMS, na industrialização própria ou por encomenda, conforme previsto no art. 11, LXIII do Anexo IX do RICMS/GO:

Art. 11. Constituem créditos outorgados para efeito de compensação com o ICMS devido:

(...)

LXIII - para o estabelecimento industrial, na operação interestadual com leite UHT - “Ultra High Temperature” - em cuja industrialização tenha sido utilizado leite como matéria-prima, **desde que o produto tenha sido fabricado pelo próprio industrial ou tenha sido industrializado por sua encomenda em outro estabelecimento situado no Estado de Goiás**, o percentual de 9% (nove por cento) aplicado sobre o valor da base de cálculo (Lei n. 13.453/99, art. 10, I, “i”, 3).

6.15.1.1.1. Esta hipótese de planejamento tributário iria diminuir a carga do ICMS sobre o leite de 12% (doze por cento) para 3% (três por cento), dentro do Estado de Goiás e permitiria que o MVA de 14,22% incidisse sobre uma base de cálculo bem inferior.

6.15.1.2. Montagem, pela CONSULENTE, de Centros de Distribuição (CDs) em cada Estado onde produzido o Leite UHT que será encaminhado para revenda em São Paulo: baseado no mesmo exemplo do Estado de Goiás, nesta situação a CONSULENTE adquiriria o Leite UHT através de um estabelecimento atacadista no Estado e faria a transferência do mesmo para o Estado de São Paulo, tendo como linha defesa que a regra do art. 313-W do RICMS/SP não deveria incidir, pois a transferência seria entre estabelecimentos do mesmo titular (a CONSULENTE).

## 7. Conclusões

7.1. A CONSULENTE, atualmente, nas aquisições interestaduais de Leite UHT está descumprindo o previsto no art. 313-W do RICMS.

7.2. Objetivando minimizar os seus riscos e permitir que se valha do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), é recomendável que passe a recolher um valor mínimo de ICMS-Operações Mercantis antecipado ao Estado de São Paulo, o que deve ser refletido em GIA, obrigação acessória que poderá ser retificada antes de qualquer procedimento fiscalizatório para que a diferença provisionada seja paga sem multa e com juros SELIC (há argumentos jurídicos que sustentem o pagamento com os juros praticados pela União Federal).

7.3. A diferença paga a menor pela Consulente de ICMS-Operações Mercantis sobre aquisições de Leite UHT de empresas estabelecidas fora do território paulista deverá ser provisionada, sendo totalmente defensável que o valor da mesma terá como base de cálculo o preço efetivamente praticado no mercado interno do Estado de São Paulo por todos os estabelecimentos da CONSULENTE, que é uma pessoa jurídica varejista para fins de ICMS-Operações Mercantis, Contribuição ao PIS e COFINS.

7.4. A CONSULENTE tem o direito de se estruturar para otimizar a carga de ICMS incidente sobre o Leite UHT adquirido em operações interestaduais. Foram apresentadas exemplificativamente algumas estruturas que devem ter forma e substância jurídicas nos tópicos 6.15.1.1. e 6.15.1.2 do raciocínio lógico-jurídico que buscamos desenvolver e sustentar fática e legalmente.

Esse é o nosso parecer, smj.

Roberto Moreira Dias

OAB/SP n. 182.646

