



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

VIGÉSIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL: 0008427-17.2019.8.19.0001

APELANTES: F'NA É OURO GESTÃO DE FRANCHISING LTDA., É-OURO GESTÃO E PARTICIPAÇÃO EIRELI e ESTADO DO RIO DE JANEIRO

APELADOS: OS MESMOS

RELATOR: DES. MARCOS ANDRÉ CHUT

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. APELO DE AMBAS AS PARTES. PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA QUE DEVE SER REJEITADA. MATÉRIA UNICAMENTE DE DIREITO. DECADÊNCIA AFASTADA. ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. OPERAÇÕES REALIZADAS EM DESCONFORMIDADE COM A FINALIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO DE VENDA À ORDEM. SIMULAÇÃO DE VENDA À ORDEM COMO FORMA DE REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA. GLOSA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DEVIDA. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA VEDAÇÃO AO BIS IN IDEM. NÃO VERIFICAÇÃO DE ENRIQUECIMENTO INDEVIDO DO ESTADO, MAS COMPORTAMENTO LESIVO AOS COFRES PÚBLICOS PRATICADO PELA PARTE AUTORA. AFASTAMENTO DO SEGREDO DE JUSTIÇA POR NÃO SE COADUNAR COM AS HIPÓTESES LEGAIS DE CABIMENTO. REGRA DA PUBLICIDADE QUE DEVE SER OBSERVADA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DE SUCUMBÊNCIA FIXADOS QUE NÃO OBSERVARAM O DISPOSTO NO ART. 85, §3.º, DO C.P.C. QUANDO A FAZENDA PÚBLICA FIGURAR



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

COMO PARTE DA DEMANDA, OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SERÃO FIXADOS DE FORMA ESCALONADA, CONFORME ARTIGO 85, §3º, DO CPC. DESPROVIMENTO DO RECURSO AUTORAL. PROVIMENTO DO RECURSO DA PARTE RÉ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 0008427-17.2019.8.19.0001, em que são apelantes F'NA É OURO GESTÃO DE FRANCHISING LTDA., É-OURO GESTÃO E PARTICIPAÇÃO EIRELI e ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

ACORDAM os Desembargadores que compõem a Vigésima Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, à unanimidade de votos, em **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO AO RECURSO AUTORAL E DAR PROVIMENTO AO RECURSO DA PARTE RÉ**, nos termos do voto que segue.

RELATÓRIO

Trata-se de ação anulatória ajuizada por F'NA É OURO GESTÃO DE FRANCHISING LTDA. e É-OURO GESTÃO E PARTICIPAÇÃO EIRELI em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Adoto o relatório da sentença conforme permissivo regimental:

“Trata-se de Ação Anulatória de débitos fiscais ajuizada por F'NA É OURO GESTÃO DE FRANCHISING LTDA. e É-OURO GESTÃO E PARTICIPAÇÃO EIRELI em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO.



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

Para balizar sua pretensão sustentam, em resumo, que no mês de setembro de 2016, foram cientificados acerca da lavratura de autos de infração em razão do suposto creditamento indevido do ICMS destacado em notas fiscais de remessa de mercadorias provenientes de estabelecimentos situados no Estado de Alagoas; que a Cervejaria Petrópolis S/A emitiu notas fiscais de venda à ordem para estabelecimentos distribuidores situados no Estado de Alagoas (destinatários jurídico das mercadorias), recolhendo o ICMS calculado à alíquota de 7% (sete por cento), conforme estipulado no artigo 14, inciso III, alínea "a", da Lei nº 2.657/96.

Por sua vez, os estabelecimentos alagoanos expediram notas fiscais de transferência interestadual para acompanhar a remessa simbólica das mercadorias com destino aos estabelecimentos das Autoras (destinatárias físicas das mercadorias), destacando o ICMS de 12% (doze por cento), consoante o dispositivo contido no artigo 17, inciso II, da Lei Alagoana nº 5.900/96. Por fim, a Cervejaria Petrópolis S/A emitiu notas fiscais de simples remessa das mercadorias para os estabelecimentos das Autoras, sem destaque do ICMS, registrando no campo próprio as informações suficientes para que tais operações fossem reconhecidas como venda à ordem.

Informaram que as operações interestaduais de venda a ordem realizadas pela Cervejaria Petrópolis S/A foram desconsideradas pelo órgão fazendário do réu, que procedeu a sua reclassificação como operações de saída interna destinada aos estabelecimentos das Autoras, motivo pelo qual lavrou Autos de Infração de nº. 03.508546-3, 03.508548-9, 03.508547-1, 03.485837-3, 03.485835-7, 03.485836-5, 03.503525-2, 03.503526-0 e 03.503527-8, exigindo da Cervejaria Petrópolis S/A a diferença entre o ICMS recolhido (operação interestadual - 7%) e o ICMS incidente na operação interna (19%), ou seja, reclamam crédito tributário equivalente ao ICMS calculado à alíquota de 12% (doze por cento).

Sustentam que o órgão fazendário do Réu cometeu grave erro ao entender que a desconsideração das operações interestaduais de venda à ordem realizadas pela Cervejaria Petrópolis S/A igualmente resultaria, para fins fiscalizatórios, na automática desclassificação da operação correspondente à remessa simbólica dos



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

estabelecimentos alagoanos - adquirentes originários - para os estabelecimentos das Autoras, o que redundaria na glosa dos créditos de ICMS então apropriados, tendo o órgão fazendário do Réu lavrado os Autos de Infração ora impugnados, não atentando para a duplicidade da cobrança ao exigir da Cervejaria Petrópolis S/A o valor equivalente ao ICMS recolhido a menor e, ao mesmo tempo, reclamar das Autoras o mesmo valor de ICMS ao glosar os créditos apropriados.

Finalizam no sentido de que: a exigência do débito não permite a glosa do respectivo crédito, sob pena de bis in idem; a exigência do valor do crédito como se imposto fosse, requer o prévio refazimento da escritura fiscal das autoras durante o procedimento fiscalizatório, o que não ocorreu; incompetência territorial do órgão fazendário do réu para desconsiderar as operações que originaram os créditos glosados e que foram praticadas por contribuintes situados fora do Estado do Rio de Janeiro, mais precisamente no território alagoano; ocorrência do cerceamento do direito de defesa na esfera administrativa; perda de validade do Relatório de Ação Fiscal (RAF).

Pleitearam a concessão de tutela provisória de urgência, nos termos do novo Código de Processo Civil, a fim de suspender a exigibilidade dos créditos tributários consubstanciados nos Autos de Infração n.º 03.508546-3, 03.508548-9, 03.508547-1, 03.485837-3, 03.485835-7, 03.485836-5, 03.503525-2, 03.503526-0 e 03.503527-8, nos termos do artigo 151, inciso V, do Código Tributário Nacional, e, ainda, para garantir o fornecimento às autoras de certidão positiva com efeitos de negativa.

Inicial com documentos nos pdfs. 46/233.

Decisão indeferindo a tutela de urgência no pdf. 245/247.

Informação de interposição de Agravo de Instrumento nos pdfs. 260/292.

Manifestação da autora informando o parcelamento dos valores debatidos nestes autos.

Contestação do ERJ no pdf. 334/359 aduzindo em sua defesa que no caso dos autos se aplica o artigo 173, I do CTN, pois houve dolo do contribuinte; que o dolo foi constatado no processo administrativo,



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

havendo, inclusive, representação do MPRJ para fins de apuração de crime fiscal; que a autoridade tributária desconsiderou o negócio meramente aparente e tributou a operação efetivamente realizada, qual seja, a venda interna da Cervejaria Petrópolis para o estabelecimento autuado.

Sustenta o ERJ que as mercadorias nunca foram para o Estado de Alagoas; que o contribuinte celebrou uma triangulação consigo mesmo; que o único intuito foi de pagar menos imposto; que a escolha do Estado de Alagoas também tinha como objetivo o fato de que, a alíquota estadual é menor e estabelecimentos gozam de benefício fiscal inconstitucional, porque foi concedido sem autorização do CONFAZ; que não houve circulação física ou jurídica das mercadorias; a aplicação do artigo 116 do CTN.

Finaliza informando que o crédito fiscal nos termos do artigo 34 da lei 2657/96 depende da realidade da operação e da correção dos documentos fiscais; que houve a prática de negócios simulados e expedição de documentos fiscais que não refletiam a realidade; a ausência de bis in idem, pois os fatos geradores são distintos e os sujeitos passivos das duas autuações são distintos e possuem personalidade jurídica própria.

Manifestação do ERJ acerca do parcelamento mencionado acima no pdf. 385/387.

Réplica no pdf. 396/416, requerendo as autoras a produção de prova pericial contábil para a comprovação da ocorrência do fato gerador dos créditos indevidamente glosados.

O ERJ no pdf. 418/433 informando a ausência de provas a serem produzidas.

Parecer final do Ministério Público no pdf. 442/447 opinando pela improcedência do pedido”.

Sentença de indexador 449 nos seguintes termos:

“Isto posto, JULGO IMPROCEDENTE O PEDIDO, em consequência julgo extinto o processo com resolução do mérito, nos termos do artigo 487, I do Código de Processo Civil.



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

Condeno a autora ao pagamento das custas, bem como honorários de sucumbência em favor da parte ré, estes de 3% do valor da causa, na forma do artigo 85 §3, V do CPC.

Intimem-se. Certificado quanto ao trânsito em julgado, não havendo requerimento das partes, dê-se baixa e archive-se”.

Apelação da parte Autora (index. 789) requerendo a reforma da sentença para julgar procedentes os pedidos iniciais. Sustenta em preliminar a nulidade da sentença por cerceamento do direito de defesa, bem como a decadência parcial do direito de lançar os tributos cujos fatos geradores ocorreram antes de outubro de 2011. No mérito, afirma que a reclassificação das operações praticadas pela Cervejaria Petrópolis S/A não tem o condão de tornar ilegítimos os créditos de ICMS apropriados pelas Apelantes. Aduz que a lavratura simultânea de Autos de Infração, exigindo da indústria o débito de ICMS nas operações de saída das mercadorias e glosando os créditos das ora Apelantes nas subseqüentes entradas, revela-se inaceitável, porquanto resulta no enriquecimento sem causa do Apelado, desconsiderando o percentual efetivamente pago na operação realizada. Argumenta, ainda, que as autuações violam o princípio da não-cumulatividade.

Apelação do Estado do Rio de Janeiro (index. 846), pugnando pela ilegalidade do segredo de justiça conferido ao caso e a necessidade de majoração dos honorários fixados, com a devida observância ao escalonamento previsto no artigo 85, §5º, do CPC.

Contrarrazões da parte Autora no indexador 873 e da Ré no indexador 892.

Manifestação pela não intervenção do Ministério Público no indexador 945.

É o relatório.

VOTO



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

Em juízo de admissibilidade, reconheço a presença dos requisitos extrínsecos e intrínsecos, imprescindíveis à interposição dos recursos.

Trata-se, na origem, de ação anulatória na qual a parte autora se insurge quanto à lavratura dos nove Autos de Infração, a saber: 03.508546-3, 03.508548-9, 03.508547-1, 03.485837-3, 03.485835-7, 03.485836-5, 03.503525-2, 03.503526-0 e 03.503527-8, decorrentes de procedimento de investigação fiscal que considerou indevidos os creditamentos de ICMS realizados pelos Autores/Apelantes. Os fatos narrados nos aludidos autos de infração decorreram de operação de venda à ordem realizados pela Cervejaria Petrópolis e pela ora apelante, que possui também estabelecimento localizado no Estado de Alagoas.

A sentença julgou improcedentes os pedidos autorais, contra a qual se insurgiram ambas as partes por meio das Apelações interpostas.

Início o julgamento pela Apelação interposta pela parte Autora.

Suscitou a parte Autora preliminar de nulidade da sentença, ao argumento de que teria havido cerceamento de defesa em razão da necessidade de produção de prova pericial contábil para comprovar a ocorrência do fato gerador dos créditos de ICMS glosados e seu montante.

O Código de Processo Civil consagrou o princípio do livre convencimento do juiz. Trata-se de fio condutor à atuação judicial, estabelecendo que não há hierarquia entre as provas produzidas. Ora, a fase probatória no processo tem por escopo fornecer substrato a fundamentar a convicção do magistrado. Se verificada a existência de material bastante nos autos a permitir a conclusão do juiz sobre a pretensão autoral, é possível o indeferimento de produção de determinada prova, sem que isso configure cerceamento de defesa.

Sendo o juiz o destinatário das provas, cabe a ele a aferição daquelas efetivamente necessárias para a formação de seu convencimento sobre os



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

fatos alegados pelas partes com vistas ao deslinde da causa, na forma do disposto no art. 370 do Código de Processo Civil.

Não se pode olvidar que compete ao magistrado prover a ordem processual, não lhe sendo vedado indeferir provas que entenda por impertinentes ao deslinde do caso concreto.

No caso, não se vislumbra a necessidade da produção da prova pericial contábil requerida.

Isso porque, incontroverso o fato de que a operação foi realizada, discutindo-se, apenas, a legalidade do procedimento utilizado. Não há qualquer dúvida quanto à ocorrência da venda dos produtos, sobre as quais incide o ICMS., valendo ressaltar que nem mesma a autora contesta sua existência. Debate-se, a seu turno, a validade da venda à ordem efetuada e seus impactos no recolhimento do tributo.

Ademais, o percentual incidente sobre as operações realizadas é questão eminentemente de direito, e a prolação da sentença prescinde de sua quantificação, que pode se dar em fase posterior.

Logo, não houve, com todas as vênias, o alegado cerceamento de defesa por ser a matéria controvertida unicamente de direito, nos exatos termos do artigo 332, do CPC.

Quanto à decadência, como prejudicial de mérito, esta já foi devidamente afastada quando do julgamento do Agravo de Instrumento nº 0006796-41.2019.8.19.0000, da lavra deste relator.

Isso porque, aplica-se ao caso o artigo 150, § 4º, do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Grifamos

Pelo supracitado artigo, em casos de tributos sujeitos à homologação, como o ICMS, ocorre a homologação tácita após o decurso do prazo de 05 anos sem manifestação do Fisco, não podendo mais a Fazenda constituir um crédito tributário referente a eventual diferença na apuração.

No entanto, conforme expressa previsão legal, tal prazo não se aplica em casos de fraude, dolo ou simulação.

Assim, em caso de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o prazo geral determinado pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 173, I DO CTN: O PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, CASO TENHA HAVIDO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO ANO SEGUINTE AO QUAL PODERIA O TRIBUTO TER SIDO LANÇADO. FORA DESSAS HIPÓTESES, APLICA-SE O PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 150, § 4º. DO CTN, TENDO A FAZENDA PÚBLICA CINCO ANOS PARA HOMOLOGAR O PAGAMENTO ANTECIPADO, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PRECEDENTES. CASO EM QUE A MOLDURA FÁTICA DO ACÓRDÃO NÃO CONTÉM INFORMAÇÕES ACERCA DA EXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO DA CONTRIBUINTE E DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. SÚMULA 7/STJ.



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

DECADÊNCIA MANTIDA. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE RORAIMA AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. O entendimento assente nesta Corte é o de que o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado (REsp. 1.086.798/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 24.4.2013 e AgRg no AgRg no AREsp 451.350/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 1o.7.2014). 2. Fora dos casos de dolo, fraude ou simulação, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o pagamento do tributo é antecipado pelo contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4o., do CTN, tendo a Fazenda Pública, em regra, 5 anos para homologar o pagamento antecipado, a contar da ocorrência do fato gerador (AgRg no REsp. 1.145.116/PR, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 7.5.2014 e AgRg no REsp. 1.318.020/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.8.2013). (...) 4. Agravo regimental do Estado de Roraima ao qual se nega provimento. (AgRg no REsp 1532105 / RR, Relator(a) Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO - PRIMEIRA TURMA. DJe 31/03/2016)

Vencidas as preliminares, passo ao exame do mérito.

Sustenta a parte Autora que houve a glosa indevida de créditos de ICMS decorrentes de operação de venda à ordem realizada entre os Autores, a Cervejaria Petrópolis e um estabelecimento localizado no Estado de Alagoas.

Da análise dos autos, é possível observar que as Autoras não lograram comprovar a legalidade da operação realizada, sendo imperiosa a manutenção do entendimento já firmado acerca da simulação operada pelas



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

sociedades demandantes de forma a reduzir o imposto incidente sobre o negócio de venda e compra efetivamente realizado entre a Cervejaria Petrópolis e as Autoras.

Como se sabe, a operação de venda à ordem pressupõe a existência de três participantes. Trata-se de uma operação triangular que envolve o fornecedor, adquirente originário e destinatário final.

Nessa modalidade negocial, ocorre a venda da mercadoria do fornecedor originário para o adquirente originário. Este, a seu turno, solicita que a entrega seja feita diretamente para o terceiro participante, destinatário, que adquiriu a mercadoria do adquirente originário.

Dessa forma, não há necessidade de que a mercadoria transite fisicamente até o estabelecimento que fez a primeira aquisição, para depois ser remetida ao segundo comprador ou destinatário final. Em consequência, a saída promovida pelo fornecedor será feita por conta e ordem do adquirente originário.

O fundamento legal desta operação repousa no artigo 40 do Convênio Sinief s/nº, de 15/12/1970 e artigo 29, do Anexo III à Resolução SEFAZ nº 720/14:

“Art. 40. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser exigida a emissão da Nota Fiscal, para simples faturamento, com lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados nos termos de legislação específica, vedado o destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

§ 3º No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial das mercadorias a terceiros, deverá ser emitida Nota Fiscal:



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

1. pelo adquirente originário: com destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos requisitos exigidos, nome do titular, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento que irá promover a remessa das mercadorias;

2. pelo vendedor remetente:

a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão como natureza da operação, “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”, número, série e subsérie e data da Nota Fiscal de que trata o item anterior, bem como o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do seu emitente;

b) em nome do adquirente originário, com destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação “Remessa Simbólica - Venda à Ordem”, número, série e subsérie da Nota Fiscal prevista na alínea anterior”.

“Art. 29. No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiros, deve ser emitida Nota Fiscal:

I - pelo adquirente originário: com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário da mercadoria, consignando-se, além dos requisitos exigidos, nome, endereço e números de inscrição, federal e estadual, do estabelecimento que promover a remessa da mercadoria;

II - pelo vendedor remetente:



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

a) *em nome do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do valor do ICMS, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão:*

1. *como natureza da operação: "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros",*

2. *referência à Nota Fiscal de que trata o inciso I do caput deste artigo;*

3. *nome, endereço e números de inscrição, federal e estadual, do seu emitente;*

b) *em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão:*

1. *como natureza da operação: "Remessa Simbólica - Venda à Ordem";*

2. *referência à Nota Fiscal de que trata a alínea "a" deste inciso".*

A venda à ordem também encontra amparo no artigo 467, do Código Civil, que dispõe que *"no momento da conclusão do contrato, pode uma das partes reservar-se a faculdade de indicar a pessoa que deve adquirir os direitos e assumir as obrigações dele decorrentes"*.

Entretanto, confrontando-se a operação realizada no presente caso com a concepção de venda à ordem, vemos que houve, em verdade, uma verdadeira simulação como forma de reduzir a carga tributária.

No detalhamento da ação praticada, temos que a Cervejaria Petrópolis S/A emitiu notas fiscais de venda à ordem para estabelecimentos distribuidores situados no Estado de Alagoas, recolhendo o ICMS calculado à alíquota de 7% (alíquota interestadual).



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

Em sequência, os estabelecimentos de Alagoas expediram notas fiscais de transferência interestadual para acobertar a saída simbólica das mercadorias com destino aos estabelecimentos dos Autores. Para acompanhar, a Cervejaria Petrópolis S/A emitiu notas fiscais de simples remessa das mercadorias, sem destaque do ICMS.

Assim, a mercadoria teve apenas destinação jurídica para o estabelecimento de Alagoas, com destinação física interna entre os estabelecimentos da Cervejaria Petrópolis e das Autoras/Apelantes.

Frise-se que o estabelecimento alagoano constitui-se, na realidade, em filiais da empresa Autora, que se localiza no Rio de Janeiro e possui a mesma raiz de CNPJ do adquirente originário.

Diante de um negócio simulado, orienta o Código Civil em seu artigo 167:

“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

Na mesma esteira, prevê o artigo 116 do CTN:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Daí que, nessa esteira, não se vislumbra qualquer ilegalidade nas autuações efetuadas como forma de desconstituir o negócio simulado efetuado e ressarcir o Fisco.

Sobre as autuações, considerou a fiscalização tributária, o seguinte: *“Desta forma, de acordo com o princípio da verdade material dos fatos, conclui-se que ocorreu apenas um fato gerador de ICMS, qual seja, a venda interna de mercadorias da CERVEJARIA PETRÓPOLIS para a autuada, sendo indevido o crédito proveniente das transferências simbólicas oriundas de sua filial localizada no Estado de Alagoas. (...) tais operações interestaduais de venda à ordem foram, na verdade, vendas internas que ocorreram com o objetivo de diminuir a carga tributária total de ICMS de forma ilegal, gerando grave prejuízo ao erário”.*

Na esfera administrativa, foi proferida decisão pelo Conselho de Contribuintes que entendeu como devida a cobrança da diferença do imposto e da multa cobradas nos autos de infração.

Ressalte-se que a presunção de legitimidade dos atos administrativos praticados foi mantida no Agravo de Instrumento nº 0067363-72.2018.8.19.0000, interposto no Mandado de Segurança nº 0206387-15.2018.8.19.0001.

Houve, inclusive, prolação de sentença no referido Mandado de Segurança em 01.02.2021, tendo o juízo *a quo* se manifestado no sentido de



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

que “*as provas apresentadas pelo impetrante indicam apenas insatisfação com as decisões impugnadas. Não se comprovou de forma efetiva ofensa a contraditório e ampla defesa. Na verdade, o próprio interessado havia manejado os recursos administrativos inerentes contra as decisões desfavoráveis, o que confirma que os direitos fundamentais acima têm sido observados com utilização plena de direito de ampla defesa*”.

Com essa prática, objetivaram as partes escapar da incidência do ICMS no percentual de 19% na operação interna. Houve a incidência de 7% quando da saída referente à operação interestadual e, quando do retorno, se creditaram de 12%, por ser uma operação interestadual do Nordeste para o Sudeste, na forma do art. 14, III, b, da Lei 2.657 e art. 1º da Resolução Senado nº 22/1989. Consequentemente, a autora se aproveitou do respectivo crédito de 12%.

Beneficiou-se, ainda, de um benefício fiscal alagoano em que utilizou um crédito presumido de 11%. Com isso, dos 12% devidos, se creditou de 11%, realizando o pagamento de apenas 1%.

Nesse cenário, observa-se que a parte Autora/Apelante adquiriu a mercadoria por 7% e, em razão do benefício do crédito presumido, não pagou os 12% devidos do retorno de Alagoas para o Rio de Janeiro, beneficiando-se de crédito presumido de 11%, e ainda se creditou de 12%.

Inegável, assim, a legalidade das autuações efetuadas.

Como se percebe, a hipótese não se encaixa na prática de elisão fiscal, que é a execução de procedimentos lícitos e éticos antes do fato gerador, para reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária. Ocorreu, na realidade, verdadeira evasão fiscal, pratica esta concomitante ou posterior à incidência do fato gerador e que se vale de técnicas proibidas em lei como a simulação, fraude ou sonegação para se esquivar do pagamento de tributos, sendo, inclusive, considerado crime contra a ordem tributária e contra as relações de consumo, tipificada na lei nº 8.137/90.

Diante da prática ilícita acima descrita, não se observa qualquer ilegalidade na glosa total dos créditos de ICMS.



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

Primeiro porque não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade ou bis in idem.

O fato de a Cervejaria Petrópolis ter realizado o parcelamento dos valores cobrados em razão da diferença auçada em nada beneficia ou influi na glosa realizada.

Sabe-se que o ICMS deve sempre obedecer ao princípio da não-cumulatividade, assim entendida a sistemática de compensação entre créditos e débitos do imposto, a fim de evitar a chamada tributação em cascata.

Pela lógica do princípio ora analisado, compensa-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.

Evita-se, assim, a incidência de tributo sobre tributo, descontando na operação seguinte o que foi devido na anterior.

Com o pagamento a posteriori pela Cervejaria Petrópolis, em razão da autuação efetuada, nota-se que o valor das mercadorias pago pelas Autoras não incluiu a referida diferença, não cabendo o creditamento desse valor já que ele não integrou o valor na aquisição.

O entendimento ora firmado segue raciocínio já adotado pela Suprema Corte, *in verbis*:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES O princípio constitucional da não cumulatividade reporta à possibilidade de compensar imposto pago na entrada com o encargo devido na saída. Essa é a premissa do regime de créditos físicos. Nas hipóteses de aquisição de



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

*insumos imunes, como é o caso da energia elétrica com relação ao IPI, **não há possibilidade de apropriação de crédito escritural pelo fato de não haver imposto recolhido na entrada.** Não obstante, não se pode aplicar ao caso o regime de crédito físico, na medida em que a energia elétrica não se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Agravo regimental a que se nega provimento”. (RE 504446 AgR Órgão julgador: Primeira Turma Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO Julgamento: 25/03/2014 Publicação: 02/05/2014) Grifamos*

Logo, não há qualquer violação à não-cumulatividade ou bis in idem.

Ademais, não assiste razão às Autoras quando argumentam, subsidiariamente, e que a glosa deveria ser parcial, mantendo-se o crédito do valor efetivamente pago na operação simulada.

As notas fiscais emitidas com destaque de 7% para os estabelecimentos alagoanos são nulas de pleno direito, não podendo delas decorrer qualquer direito.

De acordo com a Lei Complementar 87/1996, as notas fiscais inidôneas não geram qualquer crédito:

“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

No mesmo sentido dispõe a Lei estadual nº 2.657/96:

“Art. 34 – O direito ao crédito é condicionado à idoneidade da documentação e à sua regular escrituração, nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

Então, percebe-se que o direito ao crédito escritural está intimamente ligado à realidade da operação e da correção dos documentos fiscais, o que não se vislumbrou no caso concreto.

Não se pode, então, admitir a glosa realizada pela parte Autora, sendo correta a autuação efetuada.

Ressalte-se que, de forma contrária à alegada pela Autora recorrente, não há um enriquecimento indevido por parte do Estado, mas um inegável dano causado ao ente público, em razão da vultuosa quantia indevidamente creditada, mormente se considerado o estado de calamidade financeira em que se encontra. Tal fato afeta a sociedade como um todo, afrontando, ainda, a livre concorrência com a obtenção de uma vantagem desleal frente aos concorrentes comerciais.

Diante dos pontos analisados, imperioso o desprovimento do recurso Autoral.

Acerca do recurso interposto pelo Estado Réu, impende verificar a preliminar suscitada questionando o segredo de justiça deferido pelo juízo *a quo*.

Com efeito, em relação a matéria, assim dispõem os art. 5º, LX, da CF/88 e 89, do CPC/15:



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

Constituição Federal, art. 5º, LX: “A lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”.

Código de Processo Civil, art. 189: “Art. 189. Os atos processuais são públicos, todavia tramitam em segredo de justiça os processos:

I - em que o exija o interesse público ou social;

II - que versem sobre casamento, separação de corpos, divórcio, separação, união estável, filiação, alimentos e guarda de crianças e adolescentes;

III - em que constem dados protegidos pelo direito constitucional à intimidade;

IV - que versem sobre arbitragem, inclusive sobre cumprimento de carta arbitral, desde que a confidencialidade estipulada na arbitragem seja comprovada perante o juízo.

§ 1º O direito de consultar os autos de processo que tramite em segredo de justiça e de pedir certidões de seus atos é restrito às partes e aos seus procuradores.

§ 2º O terceiro que demonstrar interesse jurídico pode requerer ao juiz certidão do dispositivo da sentença, bem como de inventário e de partilha resultantes de divórcio ou separação”.

A regra é a publicidade dos julgamentos e atos processuais, e o sigilo a exceção (CPC, art. 11 e 189, ambos do CPC).



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

A respeito do assunto, ensinam LUIZ GUILHERME MARINONI, SÉRGIO CRUZ ARENHART e DANIEL MITIDIERO que "*constitui elemento indissociável do processo justo brasileiro o direito fundamental à publicidade dos atos processuais (art. 5º, LX, CF), inerente à administração democrática da justiça, própria do Estado Constitucional*". (Código de processo civil comentado, 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 337).

Nesta linha, verifica-se que a norma constitucional determina ao legislador que este disponha as hipóteses em que é cabível a restrição à publicidade dos atos processuais (a qual, por sua vez, também decorre de preceito constitucional – art. 93, IX), sendo estas previstas no dispositivo legal supracitado.

Entendo que o caso analisado não está abarcado pela proteção deferida pelo sigredo de justiça. A presente lide tributária não pode ser tida como sigilosa, mormente quando traz em seu bojo demanda que envolve a recuperação de crédito tributário de grande monta, de interesse de toda a sociedade.

Ressalte-se que a mídia a que a parte Autora pretende o sigilo sequer foi anexado aos autos eletrônicos, não havendo razão para a manutenção do sigredo de justiça concedido.

Quanto aos honorários advocatícios fixados na sentença no percentual de 3% sobre o valor da causa, entendo que também assiste razão ao Réu apelante.

Os honorários de sucumbência fixados não observaram o disposto no art. 85, §3º, do CPC, merecendo reparo. *In verbis*:

“Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor. (...)

§3.º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

estabelecidos nos incisos I a IV do §2.º e os seguintes percentuais:

I - mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II - mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

III - mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV - mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V - mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos”.

Desse modo, os honorários advocatícios devem ser arbitrados observando-se os percentuais estabelecidos no referido dispositivo, considerados os requisitos do art. 85, §2º, do CPC, quais sejam, o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e a importância da causa, bem como o trabalho realizado pelo advogado.

Inegável a complexidade da demanda e a incisiva atuação da Procuradoria do Estado no feito.



ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PODER JUDICIÁRIO

Assim, considerando o valor original da causa e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade a verba honorária merece ser fixada no percentual mínimo previsto em cada faixa do art. 85, §3º, do CPC.

Atente-se que, diante do desprovimento do recurso autoral e do provimento do recurso do Estado Réu, imperiosa a majoração dos honorários de sucumbência em 1% sobre cada faixa, em observância ao artigo 85, § 11, do CPC.

Por tais fundamentos, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO AUTORAL e DAR PROVIMENTO AO RECURSO DO ESTADO RÉU**, afastando o segredo de justiça deferido e determinando o escalonamento das alíquotas dos honorários, fixado no percentual mínimo previsto em cada faixa do art. 85, §3º, do CPC. Majoro os honorários sobre o valor da causa em 1% sobre o percentual mínimo de cada faixa, na forma do artigo 85, § 11, do CPC.

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

DESEMBARGADOR MARCOS ANDRÉ CHUT
RELATOR