

CAPÍTULO XL

Caso Soja-Papel – Créditos de ICMS

VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Advogada em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Foi Conselheira do CARF.

TATIANA H. RUSU M. CAMPANHA

Advogada em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Empresarial pela FGV/SP.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo cuida das operações triangulares batizadas pelo Fisco paulista, quando de sua deflagração, de “Operação Soja-Papel”, por meio da qual as autoridades fazendárias visaram apurar a prática de infração à legislação tributária, consistente, em suma, na ilegítima tomada de créditos de ICMS por empresas sediadas no Estado de São Paulo.

Muito mais que expor os detalhes das operações fiscais levadas a cabo pelas empresas envolvidas, o presente trabalho volta-se às suas consequências, especialmente as que se referem ao alcance da responsabilidade tributária imputada às empresas imediatamente beneficiadas pelas operações.

Desta forma, o presente trabalho tem como objetivo esmiuçar a “responsabilidade tributária por infrações” de que tratam os arts. 136 e 137 do Código Tributário Nacional (CTN), a fim de perquirir qual o regramento efetivamente aplicável ao caso em análise.

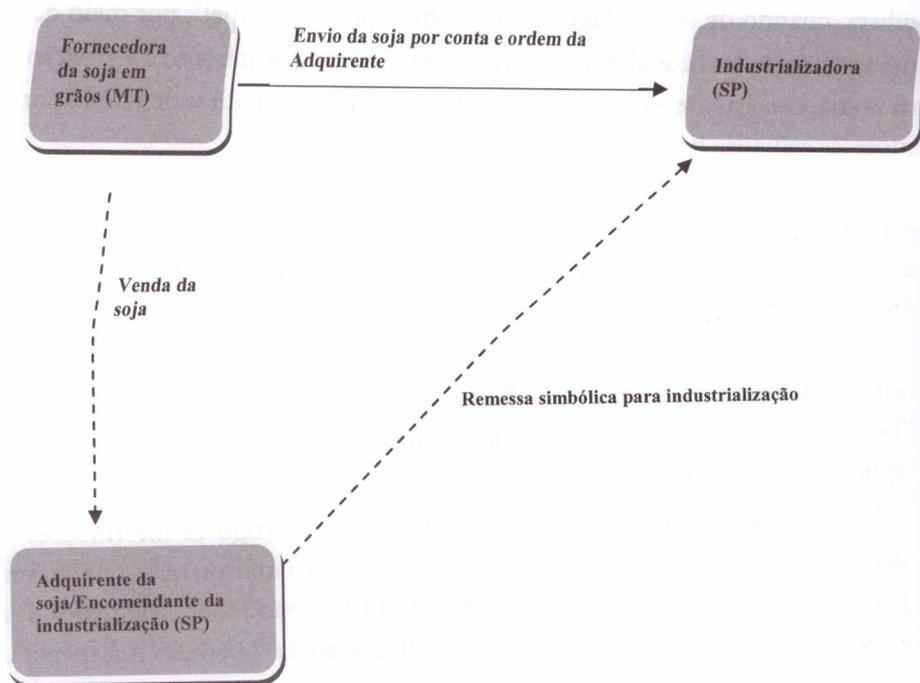
Insta esclarecer que serviram de apoio a este artigo as informações e decisões extraídas dos processos administrativos tributários que tramitaram perante o Tribunal de Impostos de Taxas (TIT) de São Paulo originados das autuações fiscais levadas a efeito após a deflagração da “operação soja-papel”.

2. DESCRIÇÃO DO CASO

As transações que deram ensejo à chamada “Operação Soja-Papel” foram estruturadas da seguinte forma:

- (i) Empresa paulista adquiria, de empresas sediadas nos Estados da região Centro-Oeste (“Fornecedoras”), a soja em grãos;
- (ii) Esta mesma empresa paulista determinava a industrialização por encomenda da soja em grãos, a ser realizada em terceira empresa, também sediada no Estado de São Paulo (“Industrializadora”), sendo a remessa a esta feita por conta e ordem da empresa “Adquirente/Encomendante”;
- (iii) Após industrializada a soja, a “Adquirente/Encomendante” vendia o produto final (farelo ou óleo de soja) a uma “Comercial Exportadora”, que recebia a mercadoria diretamente da empresa “Industrializadora”;

A fim de tornar a explanação mais didática, segue a representação da primeira parte da operação:



A operação, do ponto de vista formal, tem amparo na legislação de regência (Lei nº 6.374/89, Decreto nº 45.490/2000 – RICMS/SP – e Convênio SINIEF s/n, de 15/12/1970), traduzindo-se numa operação triangular plenamente legítima.

Veja-se, neste sentido, o que determina o art. 42 do Convênio SINIEF s/n, de 15/12/1970:

“Art. 42 – Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar mercadorias, com fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, adquiridos de outro, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, observar-se-á o disposto neste artigo.

§ 1º O estabelecimento fornecedor deverá:

1. emitir Nota Fiscal em nome do estabelecimento adquirente, da qual, além das exigências previstas no art. 19, constarão também

nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento em que os produtos serão entregues, bem como a circunstância de que se destinam à industrialização;

2. efetuar na Nota Fiscal referida no item anterior o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e o destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias, quando devidos, que serão aproveitados como Crédito pelo adquirente, se for o caso;

3. emitir Nota Fiscal, sem destaque de impostos, para acompanhar o transporte das mercadorias ao estabelecimento industrializador, mencionando, além das exigências previstas no art. 19, número, série e subsérie e data da Nota Fiscal referida no item 1 e nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada.

§ 2º O estabelecimento industrializador deverá:

1. emitir Nota Fiscal, na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, da qual, além das exigências previstas no art. 19, constarão o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do fornecedor e número, série e subsérie e data da Nota Fiscal por este emitida, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando destes, o valor das mercadorias empregadas;

2. efetuar na Nota Fiscal referida no item anterior, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e o destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias, se exigidos, que serão aproveitados como crédito pelo autor da encomenda, se for o caso.”

Abaixo, o que dispõem os artigos 402, 403¹ e 406 do RICMS/SP (inseridos na “Seção II – Da remessa para industrialização” – “Subseção I – Da suspensão”):

“Artigo 402 – O lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, observado o disposto nos artigos 409 e 410, fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o

¹ Revogado pelo Decreto n. 51.520/07.

retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos.

§ 1º – Ressalvado o disposto no § 2º, a suspensão compreende:

1 – a saída que, antes do retorno dos produtos ao estabelecimento autor da encomenda, por ordem deste for promovida pelo estabelecimento industrializador com destino a outro, também industrializador;

2 – a saída promovida pelo estabelecimento industrializador em retorno ao do autor da encomenda.

§ 2º – Salvo disposição em contrário, na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido nas condições deste artigo, o estabelecimento que tiver procedido à industrialização calculará e recolherá o imposto sobre o valor acrescido.

§ 3º – Para efeito do parágrafo anterior, entende-se por valor acrescido o total cobrado pelo estabelecimento industrializador, nele incluídos o valor dos serviços prestados e o das mercadorias empregadas no processo industrial.

§ 4º – Ressalvados os casos de regime especial, concedido com anuência de outro Estado, o disposto neste capítulo não se aplica às operações interestaduais efetuadas com sucata de metais e com produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral.”

“Artigo 403 – Na hipótese do artigo anterior, quando o estabelecimento autor da encomenda e o industrializador se localizarem neste Estado, o lançamento do imposto incidente sobre o valor acrescido correspondente aos serviços prestados, a que se refere o § 3º do artigo anterior, observado o disposto nos artigos 409 e 410, fica diferido para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, por este for promovida sua subsequente saída.

Parágrafo único – O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses a seguir indicadas, caso em que será observada a regra do § 2º do artigo anterior:

1 – encomenda feita por não-contribuinte do imposto, por estabe-

lecimento rural de produtor e por estabelecimento enquadrado como beneficiário do regime simplificado atribuído à microempresa ou empresa de pequeno porte;

2 – industrialização de sucata de metais.”

“Artigo 406 – Quando um estabelecimento mandar industrializar mercadoria, com fornecimento de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquirido de fornecedor que promover a sua entrega diretamente ao estabelecimento industrializador, observar-se-á o seguinte:

I – o estabelecimento fornecedor deverá:

a) emitir Nota Fiscal em nome do estabelecimento adquirente, na qual, além dos demais requisitos, constarão o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento em que os produtos serão entregues, bem como a circunstância de que se destinam a industrialização;

b) efetuar, nessa Nota Fiscal, o destaque do valor do imposto, se devido;

c) emitir Nota Fiscal, sem destaque do valor do imposto, para acompanhar o transporte da mercadoria para o estabelecimento industrializador, na qual constarão, além dos demais requisitos, o número, a série, a data da emissão da Nota Fiscal referida na alínea “a”, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada;

II – o estabelecimento autor da encomenda deverá, ressalvado o disposto no parágrafo único:

a) emitir Nota Fiscal relativa à remessa simbólica em nome do estabelecimento industrializador, sem destaque do valor do imposto, mencionando, além dos demais requisitos, o número, a série e data do documento fiscal emitido nos termos da alínea “a” do inciso anterior;

b) remeter a Nota Fiscal ao estabelecimento industrializador, que deverá anexá-la à Nota Fiscal emitida nos termos da alínea “c” do inciso anterior e efetuar anotações pertinentes na coluna “Observações”, na linha correspondente ao lançamento no livro Registro de Entradas;

III – o estabelecimento industrializador deverá:

- a) emitir Nota Fiscal na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do fornecedor, o número, a série, quando adotada, e a data da emissão da Nota Fiscal referida na alínea “c” do inciso I, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o total cobrado do autor da encomenda;
- b) efetuar, na Nota Fiscal que emitir, o destaque do valor do imposto sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, ressalvada a aplicação do disposto no artigo 403.

Parágrafo único – O estabelecimento fornecedor fica dispensado da emissão da Nota Fiscal de que trata a alínea “c” do inciso I, desde que:

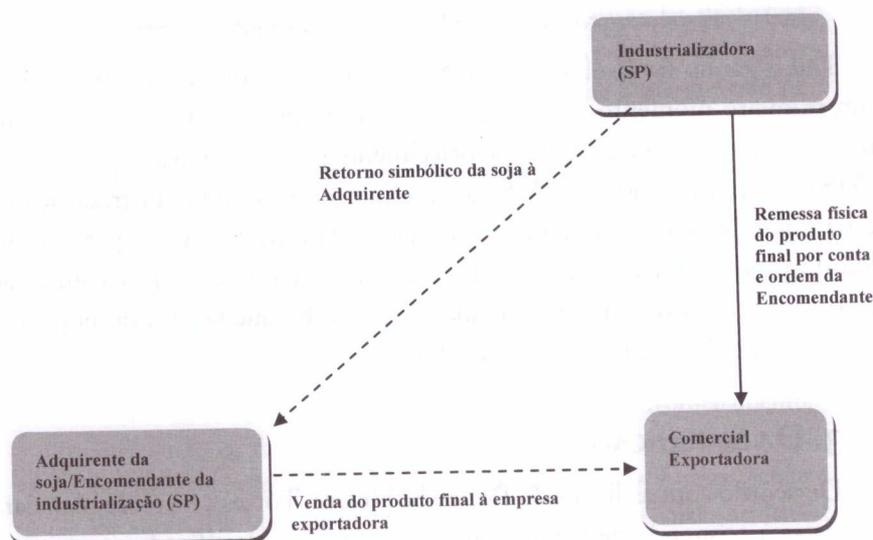
- 1 – a saída das mercadorias com destino ao estabelecimento industrializador seja acompanhada da Nota Fiscal prevista na alínea “a” do inciso II;
- 2 – indique, no corpo da Nota Fiscal aludida no item anterior, a data da efetiva saída das mercadorias com destino ao industrializador;
- 3 – observe na Nota Fiscal a que se refere a alínea “a” do inciso I, a circunstância de que a remessa da mercadoria ao industrializador foi efetuada com a Nota Fiscal prevista na alínea “a” do inciso II, mencionando-se, ainda, os seus dados identificativos.”

Da leitura dos dispositivos retro transcritos, a operação triangular em análise pode ser resumida desta forma:

- (a) o fornecedor da soja em grãos emite nota fiscal, **com destaque do ICMS**, em nome da empresa adquirente/encomendante; esta, portanto, **se credita** do ICMS destacado no documento fiscal;
- (b) o mesmo fornecedor emite nota fiscal, sem destaque do ICMS, para acompanhar o transporte da soja ao estabelecimento industrializador;
- (c) já o ICMS incidente na saída simbólica da soja, do estabelecimento da empresa adquirente/encomendante ao estabelecimento industrializador, **fica suspenso**;

(d) e da mesma forma ocorre com o ICMS incidente sobre o retorno do produto final ao autor da encomenda (empresa adquirente).

A seguir, a representação referente à segunda parte da operação:



Esta segunda etapa, também operacionalizada por uma operação triangular, traduz, da mesma forma, uma operação válida, com apoio no artigo 125, III, "a", do RICMS/SP² (com a mesma redação do artigo 20, III, "a", do Convênio SINIEF s/n, de 15/12/1970).

A venda do produto final pela empresa adquirente/encomendante seria, em regra, onerada pelo ICMS, o que "anularia", por assim dizer, o crédito do imposto tomado quando da aquisição da soja em grãos do fornecedor mato-grossense. Entretanto, em razão do fato de a venda ser realizada a empresa comercial exportadora, aplica-se o disposto no art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 (repetido pelo art. 7º, V, do RICMS/SP), a dispor que o tributo estadual em análise não onera as operações de exportação de mercadorias. Veja-se:

² "Artigo 125 - O contribuinte, excetuado o produtor, emitirá Nota Fiscal: I - antes de iniciada a saída da mercadoria; II - no momento do fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria, em qualquer estabelecimento; III - antes da tradição real ou simbólica da mercadoria: a) em caso de transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente; b) em caso de ulterior transmissão de propriedade de mercadoria que, tendo transitado pelo estabelecimento transmitente, deste tiver saído sem pagamento do imposto, em hipóteses tais como locação ou remessa para armazém geral ou depósito fechado, observado o disposto no § 2º;"

“Art. 3º – O imposto não incide sobre:

(...)

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos semi-elaborados, ou serviços;”

Daí o ganho fiscal objetivado na consecução das operações em análise. Num primeiro momento, a aquisição da soja em grãos, com a consequente remessa para industrialização em estabelecimento paulista, gerava um crédito de ICMS (face à suspensão do ICMS na remessa e retorno para industrialização). Numa segunda etapa, entretanto, tendo em vista a natureza da operação de saída do produto final (venda do óleo de soja ou farelo de soja à comercial exportadora), a adquirente/encomendante não tinha que fazer o destaque do imposto, acumulando, assim, saldo credor.

3. DA SIMULAÇÃO

De acordo com as lições do Professor Heleno Tôrres³, o ato de planejar, com vistas à economia de tributos, nunca poderá ser classificado como uma atividade ilegal. A uma, porque a economia tributária constitui, em última análise, obrigação do administrador da sociedade. A duas, porque a análise quanto à legalidade/legitimidade volta-se apenas aos **efeitos** do planejamento, depois de devidamente concretizado pelo contribuinte.

Eis algumas das palavras do ilustre professor a respeito da questão:

“Com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados.

As atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de ‘legítima economia de tributos’. Decerto que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de

planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma atuação ilícita à conduta de organizar negócios, preventivamente.

É que a finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elusão de tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda a uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados.

Vendo por esse ângulo, o planejamento tributário não é mais que uma técnica de 'teste' preventivo que o operador faz do ordenamento, apreciando os fatos futuros à luz do ordenamento vigente, numa projeção do ordenamento sobre os fatos posteriores. É uma técnica de subsunção antecipada, antevendo as consequências jurídico-tributárias, elaborada para o agir conforme o ordenamento, usando as operações menos onerosas disponíveis como legítimas. Por esse motivo, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, não somente a norma tributária estrita, aquela que define a obrigação tributária principal; como também todas as obrigações possíveis: acessórias (deveres instrumentais ou formais), penais, etc.”

(grifamos)

E assim arremata o autor:

Quer dizer, tanto o planejamento pode ter um objeto uma organização de atos lícitos, de acordo com o ordenamento, quanto pode dispor uma programação de atitudes, comissivas ou omissivas, com finalidades ilícitas, na pretensão de minimizar a carga tributária. Nesse caso, presume-se que todas as operações estarão sendo postas em prática com efetiva idoneidade e que os negócios jurídicos serão válidos e regulares, com adequada correspondência entre a forma e o conteúdo. Mas uma vez verificada a concretização dos atos planejados, abrem-se então as possibilidades para os atos de controle, não sobre o planejamento ou como decorrência dele, mas sobre os negócios jurídicos praticados efetivamente ou as omissões decorrentes.

Por essa razão, o Estado não controla o planejamento; controla, sim, a concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento, de tal sorte que somente após a efetivação dos atos planejados é que os Estados poderão tomar medidas corretivas às condutas ilícitas perpetradas, segundo os graus sancionatórios típicos: desconsideração dos atos ou negócios para a elusão; aplicação de penalidades para a evasão ou sanções criminais, se o ato configurar alguma espécie de crime contra a ordem tributária, como a sonegação de tributos, por exemplo. Mas tudo dependerá da efetivação dos atos planejados, por ação ou omissão.”

(grifamos)

As ideias ora transcritas traduzem, com precisão, o papel do planejamento tributário, que, como instrumento de economia tributária, pode viabilizá-la a partir da consecução de atos lícitos (elisão fiscal) ou ilícitos (evasão fiscal). Daí porque não nos é autorizado falar em planejamento tributário lícito ou ilícito, eis que o Estado não controla o ato de planejar, mas sim, os efeitos deste “planejamento” no plano fático, a fim de verificar possíveis ilegalidades⁴.

Após devidamente analisadas as transações que deram ensejo à “operação soja-papel”, vemos que, no plano abstrato, aquele a que se refere o Professor Heleno Torres ao definir a atividade de planejamento tributário, as operações são plenamente válidas, eis que previstas expressamente na legislação de regência. No entanto, ao se analisar estas mesmas operações no plano fático, ou seja, depois de efetivamente concretizadas, estas se revelaram ilegais e ilegítimas, configurando verdadeira hipótese de simulação tributária.

É que da leitura das decisões proferidas pelo Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de São Paulo se observa que a soja, objeto das operações, nunca existiu. Abaixo, trecho de um dos julgados proferidos pelo tribunal administrativo (Processo DRT 15 – 655816/05, da extinta 5ª Câmara Efetiva, Juiz Relator José Roberto Rosa, Sessão de 31/10/2006):

“4.4 – No caso da chamada “Operação Soja-Papel”, se pretendeu opor ao erário paulista a obrigação de suportar créditos milionários de ICMS, sem a consequente mercadoria a lhe dar suporte. Créditos forjados,

4

Tais conclusões não infirmam a corrente de entendimento segundo a qual o planejamento tributário é sempre lícito. Apenas alude ao fato de que a atividade de planejar, por si só, não merece qualquer atenção por parte do Fisco, mas apenas os seus efeitos, depois de devidamente concretizados.

espúrios! Ressalte-se, inclusive, que, mesmo que os créditos fossem legítimos, mesmo que a [...] tivesse acumulado saldo credor por efetivas aquisições de soja, jamais se poderia transferir tais créditos a outro Estado, sem que estivessem embutidos numa circulação de mercadoria. Até mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, situados em Estados diferentes, a Lei complementar determina o valor da base de cálculo de forma que não se possa inflar ou subavaliar artificialmente os valores de forma a permitir o jogo de crédito do ICMS de um para outro Estado. O sistema tributário tem a sua coerência. E no caso do ICMS brasileiro, certamente um dos pilares da Federação pela sua essencialidade para a economia dos Estados, a coerência do sistema preza sobretudo a competência arrecadatória das Unidades Federativas, repelindo distorções que a afrontem.

4.5 – E nem se diga que, no caso da “Soja-Papel”, se utilizou o mecanismo lícito das “operações simbólicas”. Ora, as remessas simbólicas em operações triangulares se fazem para economizar frete e otimizar os recursos logísticos, mas não para burlar a competência tributária estadual e para opor créditos forjados a serem suportados pela sociedade de um determinado Estado. No caso das operações simbólicas, a mercadoria existe e estará armazenada em lugar determinado. Neste caso, a soja fictícia não deixou rastro, nem no suposto fornecedor, nem no suposto industrializador, nem em depósito ou armazém geral que certamente teria que ser utilizado para guardar a mercadoria “por conta e ordem” de seu proprietário na ocasião. Não deixou rastro porque simplesmente não existia!”

(grifamos)

E da leitura da mesma decisão administrativa se observa que os pagamentos realizados pela Adquirente/Encomendante à Fornecedora da soja eram realizados mediante endosso das duplicatas emitidas contra a Comercial Exportadora em razão das vendas realizadas pela Adquirente/Encomendante.

Muito embora referido negócio jurídico seja formalmente válido, eis que o Código Civil (Lei nº 10.406/2002) autoriza a circulação de quaisquer títulos de créditos mediante endosso, é certo que referida circunstância serviu para ajudar a formar a convicção do julgador tributário quanto à ilicitude da operação, pois, aliada a esta, se somava a própria inexistência da soja.

Veja-se, neste sentido, trecho da decisão administrativa:

“4.10 – Aponto detalhes que, a meu ver, reforçam ainda mais a legalidade da exigência do crédito indevido por auto de infração:

- a ausência total de comprovação do transporte das milhares de toneladas de soja;

- a ausência de comprovantes de pesagem das inúmeras operações

- a confortável logística proposta que fazia com que o adquirente não precisasse mover uma palha para que tão elevado volume de mercadoria, além de ser transformado em outros produtos, fosse depois destinado a exportação;

- e o ponto principal de todos: o adquirente pagava, tirava do bolso, efetivamente, apenas um valor residual em relação aos milhões negociados, pois o grosso de sua dívida com o suposto fornecedor era quitado com o endosso das duplicatas que emitia contra o exportador.

4.11 – Esta para mim é a pá de cal em cima dos argumentos contrários à ação fiscal. Resta claro, após a análise do conjunto probatório que a autuada não consegue provar que pagou a soja adquirida da [...], pois teria quitado com o repasse da dívida que com ela contraiu a exportadora! Esse cruzamento de duplicatas entre o suposto fornecedor de soja e o suposto exportador, fazendo com que a empresa adquirente da soja tenha que apenas desembolsar um valor residual, é, ao mesmo tempo, um fantástico “pulo do gato” arquitetado pelos mentores da fraude e um ponto fundamental na formação de minha convicção quanto à ilegitimidade do crédito efetuado. Não há prova de pagamento da soja; há sub-rogação de créditos; encontro de duplicatas. E nada de soja! Isso se confirma pelo relatório detalhado do Fisco e pela falta de comprovantes de pagamento da autuada para com a [...] e pela falta de comprovantes de recebimento pela autuada em relação às supostas vendas que fez para a empresa exportadora. Inclusive, torna-se sintomático existirem pagamentos para as empresas de consultoria; mas inexistirem pagamentos para a [...], a suposta fornecedora das milhares de toneladas de soja.”

Entendeu o TIT/SP, assim, que as operações foram deliberadamente simuladas, com vistas, unicamente, à sonegação do ICMS, por meio do ilegítimo aproveitamento de créditos do imposto.

E a conclusão não poderia ser outra, a teor do que dispõe o art. 167, § 1º, do Código Civil, verbis:

“Art. 167 – É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma:

§ 1º – Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Dúvidas não há acerca da nulidade das operações, já que estas foram deliberadamente simuladas, única e exclusivamente com vistas a lesar os cofres públicos, de maneira que se está diante da chamada “**simulação absoluta**”, aquela a partir da qual se realiza um negócio jurídico (ao menos aparentemente), mas, na realidade, as partes envolvidas não querem celebrar negócio algum (diferentemente do que acontece na “simulação relativa”, na qual coexiste, ainda, um negócio jurídico dissimulado).

Insta esclarecer que as empresas paulistas (Adquirente/Encomendante) foram autuadas tanto pela (i) tomada indevida de créditos de ICMS, relativos às aquisições da soja em grãos, como pela (ii) falta de recolhimento do ICMS na saída dos produtos industrializados à Comercial Exportadora, já que o produto final nunca foi exportado. No entanto, a autuação relativa à falta de recolhimento do ICMS em razão da não comprovação da exportação da soja industrializada não subsistiu, eis que, se não havia soja, não havia que se falar, de fato, em débito do imposto⁵.

5 “4.15 – Além disso, as empresas exportadoras utilizadas pelo esquema, efetivamente realizavam exportações, embora não aquelas objeto do presente, que tiveram documentos clonados e/ou falsificados e, quando mais não fosse, não ocorreram porque a soja, desde o começo não existia. Assim, temos que a autuada emitiu uma nota fiscal de venda com destino a uma exportadora que existia e que efetuava exportações. O que não existia, desde o começo, era a soja objeto das notas emitidas pela autuada. Nesse ponto tenho que concordar com a colocação do parecer do Prof. Alcides Jorge Costa, item 6.2, fls. 1312: “A mercadoria que não teria entrado no estabelecimento é a mesma que não teria sido processada e, também, a mesma que não teria sido exportada”. 4.16 – Pelo exposto, entendo que a emissão da nota fiscal com destino a exportação é apenas um dos elementos do “pacote” adquirido pela empresa autuada, com o objetivo de lucrar com o crédito do ICMS. A escrituração das notas da suposta aquisição, a emissão das notas fiscais de remessa para industrialização e a emissão das notas fiscais para exportação foram partes do mesmo todo, que foi o crédito indevido. A se manter o segundo auto de infração (emissão das notas para exportação), haveria que se perguntar, por que não autuar também a emissão das notas para remessa para industrialização, visto que as notas foram emitidas, mas as operações, segundo o fisco, também não ocorreram.” (Processo DRT 15 – 655816/05, da extinta 5ª Câmara Efetiva, Juiz Relator José Roberto Rosa).

Feitas tais explanações, cumpre-nos, a partir de agora, perquirir quais os limites da responsabilidade tributária que se pode atribuir às empresas paulistas adquirentes da soja, a fim de se concluir pelo acerto ou desacerto do posicionamento da Fazenda Pública Estadual sobre o tema.

4. DAS DISPOSIÇÕES CONSTANTES DO CTN QUANTO À “RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES” E SUA APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO

As empresas paulistas, ao serem autuadas, se defenderam da ação fiscal sob os seguintes argumentos: (a) as empresas agiram de boa-fé, já que as operações nas quais se envolveram decorreram de uma proposta de negócios apresentada à pessoa jurídica por empresa(s) de consultoria especializada, sobre a(s) qual(is) a autuada não levantava suspeitas; (b) por tal motivo, os créditos ilegítimamente tomados foram devidamente estornados.

O TIT/SP não acatou os argumentos, pois, de acordo com os julgadores tributários, tem aplicação ao caso concreto a disposição contida no artigo 136 do CTN, que traduz, de acordo com o tribunal administrativo, verdadeira hipótese de responsabilidade objetiva.

Veja-se trecho do julgado neste sentido:

“4.9 – Já me referi à irrelevância da análise da intenção da autuada ao aceitar a participação nas operações. Admito que possa ser plausível que várias empresas, mesmo de grande porte, possam ter sido atraídas para uma operação à qual alguns espertos “engenheiros tributários” conseguiram dar uma certa aparência de legalidade. As empresas atraídas para o esquema, empolgaram-se com o ganho representado pelo crédito do imposto e acabaram caindo numa armadilha pelo lançamento de um crédito indevido. Não há como desviar o foco da ação fiscal e a exigência do tributo para aqueles que arquitetaram a fraude. Deveriam, sim, responder criminalmente. Deveriam também sofrer ações judiciais de regresso pelo prejuízo que causaram às empresas autuadas que alegam terem sido iludidas em sua boa-fé. Entretanto, os que utilizaram os créditos espúrios não têm como se livrar de sua responsabilidade objetiva. Ainda que seja por culpa “in eligendo” ou “in vigilando”, aceitando tais assessorias e não percebendo algumas peculiaridades no “canto do cisne”. Incabível o pleito da autuada pela imposição da responsabilidade solidária tributária às

empresas de consultoria que a teriam atraído e convencido a participar da operação. A relação com tais empresas se dá fora do universo tributário, e poderia encontrar guarida em outros ramos do direito, quanto a eventual ressarcimento por prejuízos ou mesmo imputação criminal, se for o caso, mas não há como lhes direcionar exigência relativa ao imposto creditado indevidamente pela R.

(...)

4.14 – A meu ver, entretanto, a empresa atuada comprou um “pacote” cujo objetivo era o crédito do ICMS. Desse pacote fazia parte a suposta compra, a suposta industrialização e a suposta venda com destino a exportação. Irrelevante, mais uma vez, se a atuada sabia, ou não, que a soja não existia. O fato é que estamos diante de um valor de ICMS subtraído ao erário paulista, indevidamente, por meio de um estratagema com vários estágios, mas um só objetivo, o crédito indevido. Qualquer dos estágios isoladamente não atingiria o objetivo; assim a emissão da nota fiscal com destino à exportação é apenas um dos elementos do esquema ou “produto” adquirido pela atuada, cujo objetivo era o crédito e não uma simulação de exportação.

(...)”

Assim dispõe o art. 136 do CTN:

“Art. 136 – Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Entendemos que a afirmação de que referido dispositivo legal prescreve a conhecida “responsabilidade objetiva”, é equivocada. Neste sentido, nos filiamos à corrente de entendimento segundo a qual a “responsabilidade por infrações” prevista no artigo 136 do CTN independe do dolo (intenção), mas não da culpa.

Já em 1995, quando do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário (realizado pelo Instituto Geraldo Ataliba), o Professor Luciano Amaro, ao discorrer sobre o tema, bem enfatizou seu entendimento sobre o assunto⁶. Veja-se:

“Ainda à vista do art. 136, que afirma a responsabilidade por infrações independentemente da intenção, costuma-se dizer estar aí consagrada a responsabilidade objetiva no Direito Tributário. Acho que essa afirmação merece algumas qualificações e ressalvas.

6 Revista de Direito Tributário, n. 67, pp. 33/34.

Em primeiro lugar, o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independa da culpa. Ele diz que independe da 'intenção'. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção.

(...)

Por outro lado, situações haverá em que, salta aos olhos, há impossibilidade de se punir uma 'infração'. Sacha Calmon cita exemplo, que ele conta como real, embora pareça anedótico: a história do indivíduo que mandou o seu preposto ao banco pagar um tributo. O preposto foi atropelado, recolhido ao hospital; e, quis o azar, que no dia seguinte comparecesse um fiscal à empresa e pedisse comprovação do recolhimento da véspera. Como não havia prova, porque ainda estavam tratando de atender ao acidentado, o comerciante foi autuado porque não tinha recolhido o tributo. Foram aplicadas as penalidades, e a pessoa se defendeu dizendo que era uma situação que escapara totalmente ao seu controle, ou seja, não só não havia intenção, como não havia culpa. Não havia culpa in vigilando, não havia culpa in eligendo, não havia negligência, não havia imperícia. Houve realmente um acidente, portanto, uma razão de força maior que não poderia colocar o contribuinte na condição de infrator, dentro de uma perspectiva de responsabilidade objetiva.

Parece que a afirmação de que o art. 136 consagra a responsabilidade objetiva precisa ser examinada com alguma cautela.”

(grifamos)

Esclareceu ainda o jurista, naquela oportunidade, que a responsabilidade a que se refere o artigo 136 do CTN também não deve desprezar a análise do efetivo dano, à luz do que dispõe o art. 112, II, do CTN⁷, a prescrever que se deve interpretar a lei da maneira mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza ou à extensão dos efeitos do fato. Para o jurista, o dispositivo legal está, assim, admitindo que os efeitos do fato podem ser levados em conta na graduação da pena, e, onde houver dúvida sobre a efetividade do dano, esta deve ser dirimida a favor do acusado.

⁷ “Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;”

Mais recentemente, já em 2009, Thiago da Paixão Ramos Botelho, advogado em Belo Horizonte, escreveu artigo com o tema “*Interpretação do art. 136 do CTN: a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe do dolo, não da culpa*”⁸. Neste o autor, após contrapor o alcance da interpretação literal do dispositivo legal com o alcance de sua interpretação sistemática, conclui que (i) a responsabilidade por infrações prevista na norma independe do dolo do sujeito passivo, mas não da culpa, e que (ii) o dispositivo em questão prescreve hipótese de presunção de culpa do sujeito passivo nas infrações da legislação tributária.

Desta forma, no entender do advogado, o Fisco está desobrigado, para lavrar o auto de infração, a provar o dolo do contribuinte, sendo a culpa deste, no entanto, presumida (até porque, no entender do autor, não fosse assim a lavratura de auto de infração seria atividade seriamente comprometida). Mas lê-se, também, nas conclusões apresentadas no artigo, que mencionada presunção de culpa é relativa, uma vez que o contribuinte, depois de autuado ou no curso da fiscalização, pode elidir sua culpa, demonstrando que não agiu com negligência ou imperícia no cometimento da suposta infração, hipótese em que a autuação deve restar improcedente.

Abaixo, trecho do texto citado:

“Como defendido no presente estudo, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe do dolo do sujeito passivo, mas não da culpa deste. Assim, surge a seguinte pergunta: toda vez que o sujeito passivo cometer uma infração à legislação tributária, o Fisco, para autuá-lo, terá de demonstrar sua culpa?”

A resposta seguramente é o ‘não’. Isto porque o Fisco não tem como conhecer perfeitamente as circunstâncias fáticas que levaram o sujeito passivo ao cometimento da infração.

Tome o exemplo um contribuinte que paga um tributo atrasado. Neste caso, o Fisco só tem o conhecimento de que o tributo foi pago com atraso, não podendo precisar o motivo pelo qual o contribuinte não pagou o tributo no prazo estabelecido.

Assim, imputar ao Fisco o ônus da prova da culpa do sujeito passivo nas infrações da legislação tributária, seria impedir ele, Fisco, de

autuar, já que raramente conseguiria comprovar a culpa do sujeito passivo no cometimento da infração, o que, evidentemente, não é a finalidade do CTN. Pensar deste modo seria conceder uma 'carta branca' ao sujeito passivo.

Diante de tais considerações, há presunção de culpa do sujeito passivo nas infrações da legislação tributária. Mas obviamente que tal presunção é relativa, pois como demonstrado, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe do dolo, não da culpa. Vindo a provar o sujeito passivo que não teve culpa no cometimento da infração, não poderá haver a sua autuação."

(grifamos)

E o autor conclui afastando, assim como fez o Professor Luciano Amaro, a assertiva de que a responsabilidade por infrações prevista no artigo 136 do CTN seria objetiva. Veja-se:

"Diante do exposto, conclui-se que a responsabilidade por infrações da legislação tributária não é objetiva, pois o fato de o art. 136 do CTN dispor que a referida responsabilidade independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, não autoriza, de modo nenhum, a concluir que tal responsabilidade também independe da culpa do sujeito passivo. É verdade que ocorrendo a infração da legislação tributária há presunção relativa de culpa do sujeito passivo. Mas, vindo este a provar que não teve culpa no cometimento da infração, não há que se falar em sua autuação."

Dos argumentos ora expostos, vê-se que não se pode afirmar que a responsabilidade por infrações prescrita pelo art. 136 do CTN é objetiva. Isto porque, se o Fisco não precisa comprovar o dolo para autuar o contribuinte, de outro lado a autuação fiscal não deverá prosperar caso o contribuinte prove não ter agido com culpa.

Vale asseverar, como bem enfatizou Luciano Amaro⁹, que o CTN traz inúmeras disposições relativas a infrações ou penalidades (vide artigos 97, V, 100, parágrafo único, 106, II, 112, 113, § 1º, 121, 134, parágrafo único, 142, 149, VI, 155, I e II, 157, 161 e 167), de maneira que todos devem ser analisados e interpretados sistematicamente, a teor do que dispõem os artigos 107 a 112

do código tributário (interpretação e integração da legislação tributária). As hipóteses de interpretação literal da legislação tributária limitam-se às situações taxativamente inseridas no artigo 111 do código, sendo que, nos termos de seu artigo 112, *“a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado”*.

Há, ainda, que se analisar os termos do artigo 137 do CTN, verbis:

“Art. 137 – A responsabilidade é peçoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Mostra-se relevante ao presente estudo o que determina o inciso II do mencionado artigo de lei. De acordo com este, a responsabilidade é peçoal do agente em relação às infrações em cuja definição do dolo específico do agente seja elementar, como é o caso, ousamos afirmar, da operação “soja-papel”.

O Superior Tribunal de Justiça, em algumas oportunidades, já determinou que o artigo 136 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 137 do mesmo código. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE ART. 136 DO CTN.

1. O artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva.

2. Recurso especial improvido.”

(STJ – 2ª Turma – Resp 68.087/SP – Relator Min. Carlos Meira – Sessão de 03/06/2004)

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes.

2. Recurso especial não provido.”

(STJ – 2ª Turma – Resp 423.083/SP – Relator Min. João Otávio de Noronha – Sessão de 01/06/2006)

Acerca da necessidade das responsabilizações dos artigos 136 e 137 do CTN “caminhare[m] juntas”, bem elucidou Adolpho Bergamini, em artigo publicado no livro “Planejamento Tributário – Análise de Casos”, tendo por objeto o mesmo tema ora enfrentado (“Créditos Indevidos de ICMS em Operações Fraudulentas”)¹⁰. Veja-se:

“Logo se nota que o que está em jogo é a aplicabilidade, ao caso, do artigo 136 ou do artigo 137, II, do Código Tributário Nacional.

Segundo Renato Lopes Becho, a aludida dicotomia não existe; afinal, a responsabilização objetiva tratada no artigo 136 se refere às infrações tributárias propriamente (por exemplo, não recolher imposto, não entregar declarações, transportar mercadorias desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, etc.), enquanto o artigo 137 ‘é o portal do denominado Direito Tributário Penal’, havendo, aí sim, o exame subjetivo da intenção do agente.

Logo, segundo o autor, apenas a responsabilidade tributária por infração é objetiva, isto é, não se deve analisar a vontade do contribuinte

¹⁰ MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; BERGAMINI, Adolpho [et al.] (org.). *Planejamento Tributário: análise de casos*. São Paulo: MP Ed., 2010.

de recolher ou não o tributo, apropriar ou não determinado crédito. Ele sempre será responsável, independentemente de sua vontade e/ou intenção. A única hipótese em que seria válido examinar se o contribuinte teve, ou não, a intenção de praticar a infração tributária, seria no caso em que tal infração transcende a esfera tributária e passa a desdobrar efeitos no âmbito criminal.

Tal raciocínio está embasado em uma firme lógica e, por isso, tem bons fundamentos. Mas, segundo entendo, esta não é a melhor linha de interpretação sobre o tema.

É que, não se pode negar, o objeto da análise infracional será sempre a infração tributária (obviamente). Os efeitos dela decorrentes é que serão diversos: para o direito tributário, a pena incorrida pela infração será sempre pecuniária, enquanto, para o direito penal, a pena pode implicar a restrição da liberdade da pessoa que praticou a infração.

Mas, note-se: o núcleo do exame da infração será sempre o mesmo, ou seja, se houve ou não a infração (materialidade infracional) e, havendo a infração, quem a praticou (autoria da infração). A se levar adiante a distinção metodológica feita pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo e por parte da doutrina, é certo que poderia surgir a inusitada situação de uma pessoa ser tida como infratora para o direito tributário e, ao mesmo tempo, não ser para o direito penal, a despeito de o núcleo infracional ser o mesmo.

(...)

Por essa razão, as responsabilizações tratadas nos artigos 136 e 137 não podem caminhar em sentidos opostos, tal como é nos casos em que o confronto se dá entre o direito civil e o direito penal. Logo, se o elemento volitivo tratado no artigo 137 do Código Tributário Nacional deve sempre ser considerado para que seja determinada a responsabilidade por infrações tributárias. A jurisprudência do STJ tem caminhado nesse sentido. Vejamos:

(...)

Portanto, a intenção do agente sempre deve ser levada em consideração para se impor a responsabilidade por infração, nos exatos termos do artigo 137, inciso II, do Código Tributário Nacional."

É diante de tais argumentos, tanto da doutrina como da jurisprudência, que estamos autorizados a afirmar pela não responsabilização das empresas paulistas atuadas em decorrência da deflagração da operação “soja-papel”, pois, do que consta da análise acurada dos fatos (e constantes dos processos administrativos analisados pelo TIT), o “esquema” foi arquitetado por terceiros (empresas de consultoria), cuja solução foi “adquirida” pelas empresas paulistas, como um “pacote fechado” de economia tributária (a princípio lícito).

Conta ainda, a favor das empresas atuadas, o fato destas terem estornado os créditos de ICMS, assim que se deram conta da ilicitude das operações realizadas, fato que demonstra, pois, a boa-fé das pessoas jurídicas arditosamente envolvidas no esquema.

Sobre a boa-fé das empresas envolvidas, assim elucidou Adolpho Bergamini, no mesmo artigo alhures citado:

“Ora, tamanha a boa-fé das empresas envolvidas que, ao notarem a armadilha em que caíram, trataram de retificar o seu erro mediante o estorno dos créditos apropriados. E se assim o é, se os contribuintes paulistas estavam mesmo conduzindo os negócios com boa-fé, então, nos termos do artigo 137, inciso II, do Código Tributário Nacional e da jurisprudência do STJ, não poderiam ser chamados a responder pela infração cometida, apenas os reais mentores da infração, que arquitetaram a ‘Operação Soja-Papel’ com a finalidade de lucrar em detrimento ao Fisco Paulista.”

Entendemos, nesse sentido, que é dever do operador do direito evitar toda e qualquer aplicação da norma tributária de maneira isolada das demais normas jurídicas, de forma divorciada, pois, da efetiva análise do cenário fático em que foram cometidas as infrações tributárias.

Do exposto, a partir da premissa de que (i) é equivocada a assertiva que pretende classificar como objetiva a responsabilidade por infrações prescrita no artigo 136 do CTN, e, ainda, da premissa de que (ii) há situações em que o artigo 137, II, do mesmo código deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 136, estamos autorizados a afirmar que a solução dada ao caso pelo TIT/SP não se mostrou a mais adequada juridicamente, uma vez demonstrada a boa-fé das empresas paulistas atuadas.

Quanto aos verdadeiros “arquitetos” do esquema, aplicável o que determina o artigo 11 da Lei nº 8.137/90 (que define os crimes contra a ordem tributária),

a dispor o quanto segue: “*quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade*”.

5. CONCLUSÕES

Diante dos argumentos expostos, podemos concluir que:

- (i) As operações triangulares que deram ensejo à chamada “Operação Soja-Papel” traduziram verdadeira hipótese de simulação (absoluta) tributária, eis que a soja, objeto das transações, nunca existiu;
- (ii) Entretanto, a assertiva de que a responsabilidade por infrações de que trata o art. 136 do CTN é objetiva, na qual se pautou o TIT/SP para manter as autuações fiscais contra as empresas paulistas, é, a nosso ver, equivocada;
- (iii) Isto porque a responsabilidade de que cuida tal dispositivo de lei, embora prescindida do dolo à sua caracterização, depende da culpa do contribuinte/responsável, que poderá, no curso da fiscalização ou após a autuação, demonstrar a inexistência desta no caso concreto, comprovando ter agido com boa-fé;
- (iv) Ao art. 136 do CTN soma-se, ainda, o que dispõe o art. 112 do mesmo código (a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado);
- (v) Ao caso em análise se mostra aplicável, ainda, a prescrição contida no art. 137, II, do CTN, a dar por encerrada qualquer pretensão fiscal de responsabilização das empresas paulistas autuadas, ante a boa-fé destas; neste sentido o STJ já admitiu que a aplicação do artigo 136 do CTN deve ser feita em harmonia com o artigo 137 do mesmo código;
- (vi) Aos verdadeiros infratores da lei, ou seja, aos “arquitetos” do esquema “soja-papel”, resta a responsabilização prevista no art. 11 da Lei nº 8.137/90.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; BERGAMINI, Adolpho [et al.] (org.). *Planejamento Tributário: análise de casos*. São Paulo: MP Ed., 2010.

1034 - CASO SOJA-PAPEL - CRÉDITOS DE ICMS

Revista de Direito Tributário, n. 67.

Revista Dialética de Direito Tributário, n. 169.

TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.