

A. I. N°. - 206912.0007/07-8  
AUTUADO - BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - VLADIMIR MIRANDA MORGADO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 12. 06. 2009

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0149-01/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO DE VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS TENDO COMO DESTINATÁRIO CONTRIBUINTE LOCALIZADO NESTE ESTADO. **a)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. A comprovação da regularidade das operações descaracteriza a exigência tributária. Infração improcedente. **b)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida. **c)** FALTA DE RETENÇÃO E DO CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Revisão do lançamento, na fase de informação fiscal e mediante diligência modificam os valores dos débitos atinentes à infração 03, que fica mantida parcialmente. No que se refere à infração 04, o sujeito passivo elide a imputação, tornando a infração improcedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 21/12/2007, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$225.358,82, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro a abril, junho, agosto, novembro e dezembro de 2003, março, maio, junho, setembro, outubro e novembro de 2004, junho e julho de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$63.891,00, acrescido da multa de 150%. É informado que a irregularidade foi detectada em função do desencontro entre o ICMS retido constante nos arquivos magnéticos do movimento de saída transmitidos para o sistema da SEFAZ e os valores constantes no sistema de arrecadação da SEFAZ, conforme demonstrativos extraídos do próprio sistema, resumidos no Demonstrativo nº. 01 (fl. 09);

02 – procedeu à retenção a menos do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e de janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$102.365,21, acrescido da multa de 60%. Consta que a irregularidade decorreu da inclusão do IPI na redução de 4,90% prevista no Conv. ICMS nº. 10/03, haja vista que o PIS/COFINS monofásico somente é aplicável na base de cálculo da operação própria do ICMS, da qual o IPI não faz parte, sendo, portanto, inaplicável na base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária interestadual, confrontados os registros de saídas dos arquivos magnéticos com as notas fiscais coletadas no CFAMT;

03 – deixou de proceder à retenção do ICMS e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a junho e outubro a dezembro de 2003, abril a julho e setembro de 2004, março a junho, agosto e novembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$35.565,46, acrescido da multa de 60%. Consta que a irregularidade detectada decorreu da falta de retenção nas operações de saídas de pneus para contribuintes cadastrados na SEFAZ/BA como empresas comerciais que adquiriram as mercadorias para revenda, aplicando-se as MVAs [margens de valor adicionado] de 32% ou 42%, a depender do tipo de pneumático, na forma do Conv. ICMS nº. 85/93, confrontados os registros de saídas dos arquivos magnéticos com as notas fiscais coletadas no CFAMT;

04 – deixou de proceder à retenção do ICMS e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de setembro de 2004, julho e novembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$23.537,15, acrescido da multa de 60%. Consta que a irregularidade detectada decorreu da falta de retenção da diferença de alíquota nas operações de saídas de pneus para contribuintes cadastrados na SEFAZ/BA como empresas comerciais que adquiriram as mercadorias para uso e consumo, na forma do Conv. ICMS nº. 85/93, confrontados os registros de saídas dos arquivos magnéticos com as notas fiscais coletadas no CFAMT.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” que em virtude da grande quantidade de dados, foram impressas a primeira e a última folha de cada demonstrativo, que consta no PAF, além de ter sido entregue uma cópia ao contribuinte. Os levantamentos completos foram copiados em CD, autenticado eletronicamente, estando o original acostada ao processo e uma cópia foi entregue ao contribuinte.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou impugnação ao lançamento tributário, às fls. 262 a 274, salientando, inicialmente, estar anexando os documentos citados na impugnação, além das cópias de todas as notas fiscais relacionadas com as infrações 03 e 04 (fls. 410 a 1.437), inclusive as planilhas demonstrativas das correspondentes operações.

Ressalta que os demais itens da autuação [não] devem prosperar, tendo em vista a regularidade dos procedimentos adotados pelo impugnante, conforme comprovará.

Tratando sobre a infração 01, argúi que o autuante identificou uma eventual divergência entre o arquivo onde consta a relação das vendas de determinada competência, encaminhado através do SINTEGRA, com a GIA-ST (guia nacional de informação do ICMS substituição tributária). Realça que de acordo com o levantamento realizado pela fiscalização, os valores encaminhados através da relação de vendas são maiores que os valores declarados na GIA/ST, salientando que, entretanto, os valores recolhidos correspondem exatamente aos valores declarados naquela guia.

Afirmando que os valores declarados nas GIAs/ST e aqueles recolhidos estão de acordo com a legislação vigente, ressalta que a infração aqui discutida se refere exclusivamente ao desencontro entre os dados constantes nos arquivos magnéticos encaminhados à fiscalização, inexistindo, porém, qualquer questionamento quanto à veracidade e idoneidade dos referidos arquivos.

Considera que essa distinção é de suma importância, desde quando as justificativas para as supostas divergências se encontram na própria GIA/ST encaminhada ainda durante a ação fiscal. Assevera que à exceção dos meses de fevereiro, março e abril de 2003, junho e julho de 2005, os valores divergentes corresponderam às devoluções mensais, que foram devidamente declaradas nas respectivas GIAs/ST, conforme relacionou.

Aponta que, desse modo, não procede a autuação sob a alegação de divergências nos arquivos magnéticos, em relação às competências concernentes aos meses de junho, agosto, novembro e dezembro de 2003, bem como de março, maio, junho e setembro a novembro de 2004, desde quando as divergências apontadas correspondem aos créditos reconhecidos pelo impugnante decorrentes

das devoluções de mercadorias, conforme declarado nas guias.

Transcreve o art. 93, inciso VII do RICMS/BA, registrando que o valor da devolução constitui crédito fiscal para compensação com o tributo devido sobre operações subsequentes.

Assim, considerando que a única infração identificada refere-se à suposta divergência entre arquivos magnéticos, inexistindo questionamento acerca das declarações neles constantes, a simples menção da existência de notas fiscais de devolução comprova a liquidação do crédito tributário, através da utilização do crédito fiscal decorrente dessas operações.

Salienta, todavia, que tendo em vista que nos meses de fevereiro a abril de 2003, junho e julho de 2005, o impugnante deixou de declarar a existência das devoluções, faz-se necessário apresentar os documentos fiscais que suportam as referidas operações. Afirma que em relação aos apontados meses de 2003, as divergências apuradas pela fiscalização correspondem exatamente ao valor das devoluções ocorridas em cada competência.

Apesar disso, como não houve a efetiva declaração dessas devoluções nas GIAs de cada competência, apresenta cópias das notas fiscais de devolução com a respectiva nota fiscal de saída que fora cancelada, comprovando a origem do crédito fiscal utilizado para a compensação do imposto devido, conforme relacionou, quando identifica as notas fiscais e aponta os números dos documentos em referência, que acostou às fls. 314 a 347.

No que concerne ao mês de junho de 2005, diz que os valores constantes das notas fiscais de venda, que resultaram nas divergências em comparação com o valor final do arquivo da relação das vendas, referem-se ao somatório das notas fiscais de nº.s 038.230 e 035.102 (Docs. 20 e 21 – fls. 348/349 – vol. II), emitidas em 22 e 28/06/2005, com a finalidade de complementação do ICMS/ST [ICMS relativo à substituição tributária] de notas fiscais emitidas em períodos anteriores.

Esclarece que tendo em vista que as notas fiscais de origem não correspondem aos meses nos quais foram emitidas as notas fiscais complementares, o valor do ICMS complementar foi adicionado à competência original, razão pela qual não pode ser computado nos meses de sua emissão.

Quanto ao mês de julho de 2005, destaca que consta no arquivo magnético em relação às operações desse mês o valor de R\$628.306,55 (Doc. 22 – fls. 350 a 352), entretanto a fiscalização considerou erroneamente o valor de R\$632.067,00. Esse equívoco gerou uma diferença de R\$3.761,00, que não procede, uma vez que o valor apontado pelo fisco não tem fundamento fático nas declarações apresentadas pelo impugnante.

Para comprovar a regularidade do recolhimento do ICMS/ST nesse mês, afiança que o valor declarado na GIA e efetivamente recolhido corresponde a R\$626.009,54, que acrescido do crédito fiscal decorrente de devolução no valor de R\$2.297,01, resulta exatamente no valor declarado no arquivo de relação de vendas, ou seja, R\$628.306,55.

Desta forma, considerando que essa infração restringiu-se às inconsistências dos arquivos magnéticos, que restaram devidamente esclarecidas, inclusive com a apresentação dos documentos necessários nos casos em que houve declarações, entende que deve ser reconhecida a regularidade dos arquivos fiscais apresentados pelo impugnante, sendo declarada a insubsistência do Auto de Infração no que se refere a essa imputação.

Reportando-se à infração 02, que trata da aplicação equivocada do Conv. ICMS nº. 10/03, realça que houve o recolhimento do crédito tributário, com base nos benefícios previstos no art. 45-A da Lei nº. 7.014/96 (Doc. 23 – fl. 353).

Ao se pronunciar sobre a infração 03, argúi que parte das notas fiscais constantes do arquivo magnético encaminhado pela fiscalização não se refere a saídas de pneumáticos, devendo ser excluída da exigência, conforme se conclui nas planilhas dos exercícios de 2003, 2004 e 2005 (Docs. 24 a 26 – fls. 354 a 382), nas quais há expressa indicação de que as operações não abrangem remessas de pneumáticos, o que pode ser confrontado com as notas fiscais de saída, que acompanham a

impugnação.

Entende que tendo em vista que o critério jurídico objeto da autuação foi a falta de recolhimento do ICMS/ST nas saídas de pneumáticos, não pode prosperar a exigência do imposto nas saídas de outras mercadorias que não sejam pneumáticos. Da mesma forma, defende que não tem pertinência a exigência respeitante às remessas de substituição em garantia e na devolução de mercadoria encaminhada para análise, as quais representam grande parte dessa infração.

Ressalta que tais saídas se encontravam amparadas pelo instituto da não-incidência, pois de acordo com a relação das notas fiscais referem-se a operações de substituição/reposição em garantia ou a devolução de mercadorias que foram encaminhadas para análise, nas quais não foram identificados problemas de fabricação, conforme se vê no campo “natureza da operação” constante nas planilhas anexas.

Observa que nas operações de substituição em garantia recebe a mercadoria anteriormente encaminhada, em operação sujeita à cobrança do ICMS/ST para avaliação de eventual defeito de fabricação. Caso o exame realizado identifique a existência de defeito que justifique a substituição, o autuado remete novo produto em substituição em garantia. Salienta que essa operação não está sujeita ao ICMS/ST, já que este imposto fora recolhido quando da remessa do bem substituído, isto é, o ICMS devido ao Estado da Bahia em relação à operação subsequente já tinha sido pago. Acrescenta que falar em exigência do ICMS/ST implica na ocorrência de *bis in idem*, desde quando o referido imposto foi recolhido quando da remessa do produto substituído.

Argui que também não deve prosperar a autuação no que concerne às notas fiscais de venda direta a consumidor final, a exemplo das operações relativas às Notas Fiscais de nº.s 635.224 e 675.625, de 24/05/2003 e 11/07/2003, correspondentes à remessa de pneus para o Posto Santa Rita, cujo objeto social é o comércio varejista de combustíveis para veículos (Doc. 27 – fl. 383).

Situação idêntica ocorre com as Notas Fiscais de nº.s 868.793, de 15/09/2004 e 879.278, de 29/09/2004, considerando que as mercadorias se destinaram à substituição dos pneus da frota do escritório de representação do próprio impugnante, conforme se verifica nas notas fiscais.

Também não deve ser mantida a cobrança relativa à Nota Fiscal nº. 994.069, de 19/04/2005, uma vez que houve o destaque do imposto, que foi recolhido juntamente com as demais operações do impugnante, conforme listagem das operações da competência 04/2005 (Doc. 28 – fls. 384 a 405).

Afirma que, assim, o Auto de Infração deve ser julgado insubsistente em relação à infração 03.

No que se refere à infração 04, frisa não ter ocorrido o fato gerador do imposto. Observa que os valores apontados pela fiscalização foram extraídos das planilhas constantes do arquivo magnético que acompanhou o Auto de Infração, verificando-se que na planilha de 2004 (Doc. 29 – fl. 406) consta o mesmo valor indicado na autuação, enquanto que em relação ao exercício de 2005 o valor da planilha (Doc. 30 – fls. 407/408) decorre do somatório dos meses de julho e novembro constantes do Auto de Infração.

Ressalta que, entretanto, nenhuma das operações listadas nos arquivos magnéticos se refere à saída de pneumáticos, porém de outros produtos não sujeitos ao Conv. ICMS nº. 85/93. Assegura que inexiste similaridade fática entre o pressuposto de aplicação da lei (saída de pneumáticos sem recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas) com as notas fiscais de saída, sendo que estas comprovam se tratarem de outros produtos, que, inclusive, foram enviados para outro estabelecimento do próprio impugnante.

Deste modo, entende que a autuação não tem procedência, tendo em vista que a operação citada não foi realizada, implicando na insubsistência da infração 04.

Por considerar que restou demonstrada a insubsistência do Auto de Infração, requer que o lançamento tributário seja julgado improcedente.

Através de requerimento às fls. 1.441/1.442 (vol. V) o autuado fez a juntada às fls. 1.443 a 1.522 das cópias reprodutivas dos seguintes documentos fiscais:

- a) Nota Fiscal de saída nº. 336.560 – CNPJ/MF nº. 01.022.990/0001-21;
- b) Notas Fiscais de saída (devolução) de nº.s 000.090 e 000.091 – CNPJ/MF nº. 49.992.142/0008-48;
- c) Notas Fiscais de devolução de nº.s 000.652, 000.279, 001.423, 001.414, 001.391, 001.372, 001.373, 001.352, 707.159, 001.318, 001.292, 001.293, 001.289, 001.288, 001.282, 001.283, 000.800, 000.792, 000.793, 000.784, 000.838, 000.839, 002.547, 00.811, 000.334, 000.351, 000.358, 000.300, 002.478, 002.149, 002.067, 002.066, 002.063, 002.064 e 002.065 – CNPJ/MF nº. 57.497.539/0001-15.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 1.524 a 1.534, salientando que à exceção da infração 02, sobre a qual houve o reconhecimento da irregularidade com pagamento integral em 11/02/2008 e extinção do crédito tributário, o contribuinte contestou os demais itens da autuação, de modo que passou a demonstrar que os argumentos defensivos não podem prosperar.

Infração 01 – a cobrança decorreu da constatação de que o contribuinte declarou e recolheu ICMS em valor inferior àquele que reteve nos documentos fiscais, conforme análise de seus arquivos magnéticos.

No que se refere ao primeiro argumento do autuado, de que a diferença apontada nos meses de agosto, novembro e dezembro de 2003, bem como de março, maio, junho, setembro, outubro e novembro de 2004 decorreu das devoluções apontadas nas GIAs/ST, que teriam passado despercebidas pela fiscalização, assegura que as diferenças verificadas correspondem exatamente às devoluções declaradas nessas guias, que foram lançadas de forma proposital pelo autuante.

Esclarece que durante a ação fiscal o contribuinte não comprovou a anulação das vendas, através dos respectivos documentos fiscais e acrescenta que mesmo ao apresentar sua peça defensiva não juntou as notas fiscais comprobatórias das devoluções. Assim, tendo em vista a falta de comprovação no processo quanto ao desfazimento das vendas declaradas à SEFAZ, neste particular a infração deveria ser mantida integralmente.

Ocorre que após a defesa o autuado trouxe ao PAF os correspondentes documentos fiscais de devolução, de modo que, em nome da verdade material, devem ser observados, mesmo tendo sido acostados depois da impugnação. Então, em relação a essa alegação, a autuação deve ser considerada insubstancial.

Quanto ao segundo argumento do impugnante, de que nos meses de fevereiro, março e abril de 2003 tinhama ocorrido devoluções não consignadas nas GIAs/ST apresentadas à SEFAZ, afiança que ao compulsar os documentos anexados pela defesa constatou que os valores realmente decorreram das devoluções, pelo que, mesmo não indicadas nas referidas guias, a autuação é improcedente em relação aos citados meses.

Ao tratar sobre o terceiro argumento do impugnante, que consistiu na alegação de que o desencontro referente ao mês de junho de 2005 decorreu de notas fiscais de complemento do ICMS, emitidas para fins de escrituração, cujo imposto já houvera sido recolhido anteriormente, afirma que a análise dos documentos de fls. 348/349 trazidos pelo autuado não conduzem a essa conclusão.

Isto porque os citados documentos se referem à complementação do imposto recolhido a menos em operações anteriores. Ou seja, o ICMS destacado em notas fiscais anteriores, de nº.s 994.069, de 19/04/2005 e 20.723, de 28/05/2005, precisou ser complementado em documentos fiscais posteriores, o que foi feito através das Notas Fiscais de nº.s 25.102, de 22/06/2005 e 38.230, de 28/06/2005, tendo em vista que o imposto fora pago em quantia inferior na época própria.

Conclui que os valores encontrados pelo autuante efetivamente correspondem a imposto devido à Bahia, conforme consta nos arquivos magnéticos de junho de 2005 que não foram recolhidos, mesmo fora do vencimento. Assim, o argumento de que tais valores se referiam às competências de abril e maio de 2005 não faz nenhum sentido, considerando que as notas fiscais referentes ao

complemento somente foram emitidas no mês de junho.

Em relação ao quarto argumento defensivo, que se refere a erro na totalização do ICMS retido referente ao mês de julho de 2005, ressalta que assiste razão ao autuado, tendo em vista que o valor constante nos arquivos magnéticos do período em exame é inferior ao montante pago pelo contribuinte a título de substituição tributária, tornando improcedente essa exigência.

Observa que o autuado não comentou a respeito do mês de junho de 2003, período em que o valor da diferença, inclusive, é superior ao valor da devolução apontada na GIA/ST. Assim, apesar da prova do desfazimento da operação trazida após a defesa, permanece a falta de comprovação do montante que excede esse desfazimento, devendo ser mantida a cobrança em referência.

Infração 03 – indica que neste item, referente à falta de retenção do ICMS concernente à comercialização de pneus novos para revendedores baianos, a defesa indicou seis argumentos:

1 – quanto à alegação de que existem operações correspondentes a oito notas fiscais que não se referem a pneus, salienta que as Notas Fiscais de nº.s 555.445, 555.446, 555.447 e 555.448 efetivamente se referem a pneus, muito embora o contribuinte argumente que tinham sido enviados em substituição a pneus vendidos anteriormente, face à cláusula de garantia. No entanto, não foram apresentadas as notas fiscais anteriores, relativas às vendas originais, não havendo como saber se, de fato, tais notas fiscais acobertam uma simples substituição ou uma venda considerada como substituição, cabendo, assim, a procedência da autuação.

No tocante à Nota Fiscal nº. 817.793, frisa ter sido induzido a erro, pois consta nos arquivos magnéticos, para esse documento, o produto “325/45 R13 Potenza” (fl. 189), que se trata de um tipo de pneu. Entretanto, pela análise do documento, confirmou que se refere a material promocional, descabendo a substituição tributária.

As Notas Fiscais de nº.s 59.626, 65.702 e 100.855 documentalmente expressam se referirem a bem do ativo ou material de uso e consumo, mas nos arquivos magnéticos consta como se fossem pneus (fls. 191/192). Entretanto, com a análise dos novos elementos, concorda com a improcedência da cobrança;

2 – no que se refere à alegação relativa à substituição de pneus em decorrência de garantia, registra que a maioria dos documentos listados às fls. 354 a 380 trata de remessa de pneus em substituição a vendas anteriores, face à cláusula de garantia. Observa que, em primeiro lugar, chama a atenção a grande quantidade de pneus remetidos em substituição, tendo em vista o nome no mercado que goza o impugnante e o rigoroso controle de qualidade que deve existir em seu processo produtivo. Isto porque quase mil notas fiscais se referiram a pneus defeituosos que foram substituídos.

Em segundo lugar, não há referência em nenhuma dessas notas fiscais ao documento originário de venda, o que impossibilita qualquer tipo de checagem ou de circularização. Deste modo, entende que as razões defensivas são insuficientes para desfazer a tributação dessas operações pelo regime da substituição tributária.

Lembrando que o substituto tributário deve observar a legislação do Estado destinatário das mercadorias, aponta que os artigos 516 a 530 do RICMS/BA estabelecem os procedimentos concernentes à remessa de bens em substituição a produtos defeituosos dentro do prazo de garantia. A despeito disso, os mencionados documentos fiscais não indicam as notas fiscais de venda originais, as notas de devolução dos clientes e nem mencionam os termos de garantia, para que se possa saber se a remessa se deu dentro do prazo de cobertura.

Assim, tendo em vista a insuficiência de elementos probatórios que assegurem que realmente se tratam de remessas para substituição em garantia, mantém a autuação;

3 – sobre a alegação de que dez notas fiscais elencadas às 354 a 380 se referiam a devoluções de pneus encaminhados para análise técnica, visando a identificação de defeitos de fabricação, argumenta que nos arquivos magnéticos consta que esses documentos fiscais se referiam aos CFOPS

6999 e 6949 (outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços não especificados), portanto suscetíveis à tributação, razão pela qual foram incluídos no levantamento fiscal.

Entretanto, como os documentos trazidos pela defesa comprovam que as operações são de devolução, inclusive com indicação das notas fiscais enviadas pelos clientes para análise, conclui pela aceitação dos argumentos do contribuinte. Deste modo, sugere a improcedência da cobrança, à exceção da Nota Fiscal nº. 646.876, de 18/06/2003, por se tratar de venda de produção do estabelecimento e da Nota Fiscal nº. 727.829, de 15/12/2003, por se referir a reposição em garantia;

4 – contesta a argumentação de que as Notas Fiscais de nº.s 635.224, de 24/05/2003 e 657.265, de 11/07/2003 destinam pneus a consumidor final, o Posto Santa Rita de Derivados de Petróleo Ltda., que estariam livres da substituição tributária, afirmando que as fortes evidências anexadas ao processo apontam em sentido inverso.

Afiança ter provado que o citado cliente está cadastrado da SEFAZ/BA como contribuinte normal do imposto, sujeito à apuração normal de recolhimento, conforme documentos às fls. 216/217. Acrescenta que através de pesquisa no sistema de arrecadação da SEFAZ, verifica-se que a mencionada empresa efetivou recolhimentos de ICMS normal, a exemplo dos meses de janeiro e agosto de 2003, maio, junho, agosto e outubro de 2004, além de julho de 2005, decorrente da atividade de compra e venda de mercadorias, situação que a coloca na condição de adquirente de pneus para revenda.

Além disso, de acordo com o citado documento e com o CNPJ, juntado pelo autuado, o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores é apenas a atividade econômica principal da empresa, não se constituindo em empecilho ao desempenho de outras atividades paralelas, mesmo que não declaradas oficialmente. Entende que tendo em vista que essa empresa revende combustíveis e é contribuinte normal do ICMS, nada a impede de promover a revenda de pneus. Salienta ser muito comum que um posto de combustíveis tenha um braço voltado para a comercialização de outros produtos automotivos, inclusive pneus. Realça que deve ser incluída a Nota Fiscal nº. 646.876, citada no item anterior, por se referir ao mesmo tipo de operação.

Argúi que mesmo diante das evidências apontadas, se os julgadores entenderem que as mercadorias não foram adquiridas para comercialização e sim para uso e consumo, tais operações não escapariam da tributação antecipada da diferença de alíquota, da qual o autuado é responsável, de acordo com o Conv. ICMS nº. 85/93, uma vez que pela sua situação cadastral, o referido cliente é contribuinte normal do ICMS.

Tanto é assim que o “Posto Santa Rita” em quase todos os meses efetuou (e efetua) recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquota, sob o código de arrecadação 0791, conforme se verifica no sistema de arrecadação, de acordo com relação que apresentou;

5 – contestando a argumentação defensiva de que duas notas fiscais se referem a remessas de pneus para a frota própria do escritório em Salvador-BA, registra que mesmo nos casos de transferências de produtos de fabricação própria para consumo interno da empresa, é cabível a cobrança do ICMS por substituição tributária, em relação à diferença de alíquota. Mantém a exigência;

6 – no que concerne à afirmação do contribuinte de que já teria ocorrido a tributação pelo regime da substituição tributária no caso da Nota Fiscal nº. 994.069, de 19/04/2005 (fl. 419), que teria sido incluída equivocadamente na apuração, enfatiza que de acordo com o demonstrativo de fl. 191, o imposto deixou de ser retido porque a base de cálculo encontrada pelo contribuinte está subdimensionada. Afiança que ao se aplicar a redução PIS/COFINS corretamente e a MVA respectiva, a base de cálculo correta é de R\$21.405,84 e não aquela verificada no documento fiscal, no valor de R\$13.933,63. Assim, remanesce a diferença, ficando mantida a autuação;

7 – registra que nem todas as operações indicadas nos demonstrativos foram excepcionadas pela defesa. Deste modo, remanescem as operações não abordadas pelo autuado, e o seu silêncio já justifica a procedência da autuação.

Infração 04 – esta exigência se referiu à falta de retenção do ICMS atinente à diferença de alíquotas sobre mercadorias destinadas ao consumo final. Sustenta que os demonstrativos de fls. 243 a 245 mostram de forma fidedigna os dados constantes nos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte, onde a descrição dos produtos indica que se referem a pneus e veículos.

Ressalta que de acordo com os documentos trazidos à colação, apenas a Nota Fiscal nº. 40.979, de 01/07/2005 (fl. 429) se refere a veículo, enquanto que as demais correspondem a materiais não sujeitos à substituição tributária (fls. 427 a 437).

Quanto ao veículo, registra que fora adquirido pela indústria paulista e incorporado ao seu ativo imobilizado, sendo, em seguida, transferido para o estabelecimento da empresa na Bahia. Ressalva que nestas circunstâncias não se pode falar em substituição tributária, uma vez que não se trata de veículo novo, a teor do Conv. ICMS nº. 132/92.

Desta forma, à vista dos elementos oferecidos pelo contribuinte, reconhece a improcedência total da infração 04.

Diante do exposto, afirma que devem ser objeto de alteração apenas os pontos admitidos pelo autuante, sugerindo que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Sendo cientificado quanto ao teor da informação fiscal, o sujeito passivo se manifestou às fls. 1.538 a 1.546, afirmando ter ocorrido reconhecimento expresso da fiscalização quanto à improcedência da infração 01, com exceção das ocorrências de junho de 2003 e de junho de 2005.

Em relação ao mês de junho de 2005, afiança ter demonstrado na impugnação que muito embora as Notas Fiscais de nº.s 035.102 e 038.230 tenham sido emitidas nesse mês, se destinaram exclusivamente a complementar o imposto devido referente a operações anteriores, conforme observações constantes nas próprias notas fiscais. Apesar disso, o autuante alega que mesmo se tratando de notas fiscais complementares, o valor deveria ser recolhido para o mês de junho.

Lembra que o ICMS é devido no mês de ocorrência da operação interestadual e no caso em tela as operações objeto das notas fiscais complementares ocorreram respectivamente nos meses de abril e maio, tendo sido efetuado o recolhimento do imposto inclusive com os acréscimos legais devidos, conforme demonstram as guias anexas (fl. 1.547). Assim, tendo em vista a comprovação do recolhimento dos tributos, requer que seja considerado insubsistente este item da autuação.

Ressalta ter se surpreendido com a afirmação do autuante de que a defesa não comentara a respeito da competência de junho de 2003, onde a diferença dos arquivos magnéticos é superior ao valor das devoluções, haja vista que a fiscalização apontara uma divergência de R\$ 3.834,00 entre os arquivos e a GIA/ST, enquanto restou demonstrado na impugnação que essa diferença decorreria apenas da consideração pela fiscalização das devoluções no valor de R\$ 4.133,28, isto é, de valor superior àquele apontado como devido pelo fisco.

Salienta que a GIA/ST acostada à impugnação demonstra a existência de declaração acerca das notas fiscais devolvidas e repete que a suposta irregularidade teria decorrido do desencontro entre o imposto retido indicado nos arquivos magnéticos e os valores constantes do sistema de arrecadação da SEFAZ, não tendo sido questionada a veracidade das informações declaradas na GIA/ST. Em vista disso, entende que a simples demonstração da existência de declaração das notas fiscais de devolução é suficiente para comprovar a insubsistência do lançamento fiscal.

A infração 02 foi reconhecida e paga integralmente, restando extinto o crédito tributário.

Quanto à infração 03, destaca que tendo em vista que a exigência fiscal decorre de suposta operação de venda subsequente de pneumáticos, a acusação somente prevalecerá se restar demonstrado que as vendas realizadas pelo autuado se destinaram a posterior revenda, e se ficar comprovada a aplicação dos percentuais de margem de valor agregado utilizados na autuação.

Frisa que a fiscalização reconheceu que parte das notas fiscais indicadas pelo contribuinte se

referem a outros produtos que não pneumáticos, opinando pela improcedência da cobrança, assim como reconheceu ser indevida a exigência concernente às operações de devolução, exceto em relação às Notas Fiscais de nº.s 646.876 e 727.826. Quanto ao primeiro documento, afiança se referir a venda a consumidor final.

Em relação à segunda nota fiscal, diz que serviu para amparar operação de reposição em garantia. Contesta os argumentos do autuante sobre este caso, discordando sobre a aplicabilidade do art. 516 do RICMS/BA, pleiteando, no entanto um prazo de 30 (trinta) dias para apresentação das notas fiscais de devolução por parte de seus revendedores, quando demonstrará a efetiva remessa em garantia. No mais, reitera os termos da impugnação relativos a estas remessas.

No que se refere à discordância quanto à não aplicação do ICMS/ST nas vendas para o Posto Santa Rita, afirma que as alegações do autuante são meras conjecturas acerca da “possibilidade” dessa empresa comercializar os pneus, inclusive tomando por base os recolhimentos de ICMS mensal pelo destinatário. Ressalta que não foi considerado que ainda mais comum num posto de gasolina é a atividade de bar e restaurante para atendimento aos clientes, atividades sujeitas ao ICMS, o que justifica os recolhimentos apontados pelo autuante. Reitera que a exigência está baseada na possibilidade de o destinatário comercializar pneus, conforme afirma o autuante: “*nada impede que, ao lidar com proprietários de veículos, promova revenda de pneus*”.

Argumenta que a listagem apresentada na informação fiscal sobre o recolhimento do diferencial de alíquota nada acrescenta à vaga suposição de comercialização de pneus pelo destinatário. Entende que se trata de evidente suposição, sem respaldo no CTN (Código Tributário Nacional), que exige a comprovação das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador, como se verifica no transscrito art. 116, inciso I.

Alega que quando a fiscalização admite a possibilidade da tese defensiva ser acolhida, sugerindo, então, que nessa hipótese seja cobrado o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas, traz uma manifesta inovação do critério jurídico aplicado nesta infração, que se refere ao ICMS/ST decorrente da venda de mercadorias para revenda e não para o ativo imobilizado. Assevera que se trata de obrigações totalmente distintas, até mesmo pela forma de apuração do imposto devido, implicando em mudança no lançamento fiscal primitivo, o que, de acordo com o art. 149 do CTN, somente pode ocorrer mediante novo lançamento fiscal de revisão.

Argúi que essa conclusão também se aplica aos casos de remessas para a frota do escritório, tendo em vista que a fiscalização reconheceu a não ocorrência do fato gerador do ICMS/ST, todavia alega a possibilidade de cobrança do imposto referente à diferença de alíquota.

Demonstra surpresa com a afirmação do autuante de que nem todas as operações autuadas tinham sido abordadas pela defesa, afiançando que todas as supostas ocorrências foram refutadas na impugnação. Além disso, não foram indicadas quais as operações que não teriam sido contestadas, o que inviabiliza o exercício da defesa do autuado, por impossibilitá-lo de demonstrar a improcedência da alegação da fiscalização.

Em relação à infração 04, a fiscalização reconheceu a sua improcedência.

Requer a concessão do prazo adicional de 15 (quinze) dias para a comprovação das operações de remessa em garantia.

Às fls. 1.549 a 1.552 consta extrato do SIGAT/SEFAZ, relativo ao detalhe de pagamento parcial do débito.

Através de requerimento anexado às fls. 1.554 a 1.557, o autuado argumentou que no caso da infração 03 a fiscalização desconsiderou as “remessas em substituição em garantia” realizadas no início do exercício de 2003, sob a alegação de que inexistia nas notas fiscais uma referência às notas fiscais de venda anterior, não havendo como saber se as notas fiscais em questão realmente acobertavam uma simples substituição de mercadorias. Acrescenta que o autuante salientara na informação fiscal que

não tinham sido atendidos os requisitos previstos no art. 516 e seguintes do RICMS/BA.

Argúi que conforme se depreende dos dados relativos a cada revendedor, constantes no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, recebeu nos meses que antecederam o exercício de 2003 até abril desse ano um grande número de notas fiscais decorrentes de problemas com as mercadorias, observando-se, inclusive, que apenas determinados tipos de pneus foram remetidos ao autuado.

Afirma que os pneus foram submetidos a análise interna e quando constatadas incorreções, foram substituídos por outros que foram remetidos através das notas fiscais relacionadas no Auto de Infração. Acrescenta que o relatório anexo demonstra que grande parte das notas fiscais de remessa em substituição de garantia se refere a produtos recebidos pelo requerente de estabelecimentos situados no Estado da Bahia, o que comprova a veracidade da informação.

Aduz que ao atestar a existência do processo de substituição de mercadorias em decorrência de garantia, o citado relatório também descaracteriza a afirmação da fiscalização de que não tinha como saber se as operações se tratavam realmente de simples substituição.

No que concerne aos requisitos contidos no art. 516 e seguintes do RICMS/97, que segundo o autuante não teriam sido observados, utiliza-se de lições proferidas por Roque Antônio Carrazza, que prevêem que o fato de a nota fiscal apresentar irregularidades ou omissões não impede que o contribuinte use o direito de recolher apenas o valor devido a título de ICMS, tendo em vista que a nota fiscal não transfigura fatos jurídicos, mas apenas os certifica.

Salienta que no caso em tela, embora o requerente tenha supostamente desatendido os requisitos do RICMS, restou demonstrado que os pneus remetidos em substituição em garantia efetivamente decorreram de operações dessa natureza, pois houve comprovação da entrada dos pneus originários dos mesmos destinatários das notas fiscais de substituição em garantia. Deste modo, devem ser excluídas do Auto de Infração as saídas em substituição em garantia nas quais restou provado que o requerente recebeu as mercadorias para análise dos destinatários das notas fiscais.

Salienta que esta conclusão está patente nos relatórios individualizados por CNPJ, nos quais se demonstra quantos pneus foram recebidos pelo autuado e quantos pneus foram remetidos a título de substituição em garantia.

Requer que o Auto de Infração seja julgado insubstancial, para que seja determinado o seu cancelamento.

O contribuinte acostou às fls. 1.560 a 1.703 planilhas e cópias reprográficas de notas fiscais.

Considerando que ao prestar informação fiscal, o autuante acatou parcialmente as argumentações defensivas concernentes às infração 01 e 03, sugerindo que deveriam ser objeto de alteração apenas os pontos por ele admitidos, porém não apresentou os novos demonstrativos correspondentes aos valores remanescentes para esses dois itens da autuação; considerando que posteriormente e em duas oportunidades (fls. 1.538 a 1.546 e 1.554 a 1.557), o sujeito passivo contestou as argumentações do autuante, inclusive com apresentação de farta documentação fiscal e demonstrativos (fls. 1.547 e 1.560 a 1.703), sem que o Auditor Fiscal tivesse se pronunciado a respeito: esta 1ª JJF, após discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à IFEP Comércio (fl. 1.706), para que o autuante apresentasse informação fiscal acerca das alegações defensivas, elaborando novos demonstrativos referentes às infrações indicadas, apontando os valores remanescentes.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado, cópias reprográficas da nova informação fiscal e demais elementos anexados pelo autuante e do termo de diligência, quando deveria ser informado ao contribuinte quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Em atendimento ao pedido de diligência, às fls. 1.710 a 1.713 o autuante prestou as seguintes informações:

infração 01 – os novos argumentos oferecidos pelo contribuinte elidem a exigência fiscal, pois os valores que ainda perduravam foram devidamente justificados, tanto aqueles relativos a junho de 2003, como a junho de 2005, neste caso com a prova do pagamento dois meses depois da ocorrência. Assim, este item da autuação resta totalmente improcedente, não se fazendo necessária a elaboração de novo demonstrativo de débito;

infração 02 – como o débito foi reconhecido e pago pelo autuado, não restou controvérsia;

infração 03 – discutiu cada um dos argumentos defensivos:

operações que não se referem a pneus – das oito notas fiscais que o impugnante alega não se referirem a pneus, mantém o lançamento em relação a quatro desses documentos, por se referirem a pneus novos destinados à revenda, operações essas não desqualificadas pela empresa, pelo que reitera a argumentação constante à fl. 1.529. Deste modo, no novo demonstrativo de débito (fl. 1.714), excluiu as Notas Fiscais de nº.s 817.793 (06/2004), 59.626 e 65.702 (08/2005) e 100.855 (11/2005);

substituição de pneus em face de garantia – mantém a cobrança total referente a pneus supostamente fornecidos em substituição de outros vendidos anteriormente e que teriam apresentado defeitos técnicos. Argui que todos os documentos fiscais relacionados pelo autuado às fls. 354 a 380 continuam sendo parte integrante do lançamento, de modo que reitera o posicionamento consignado na informação fiscal às fls. 1.529/1.530.

Acrescenta que os argumentos e documentos trazidos pelo contribuinte após a informação fiscal não afastam a pretensão fiscal, tendo em vista que as citadas devoluções de pneus não se amarram às notas fiscais originais de venda, além de inexistirem no processo termos de garantia que afiancem as condições para substituição das mercadorias, nem há segurança para se acatar que esse grande volume de operações diga respeito à permuta de mercadorias transacionadas anteriormente.

Assim, no novo demonstrativo de débito foram mantidas todas as notas fiscais alusivas a supostas operações de substituição de pneus novos;

devolução de pneus encaminhados para análise – das dez notas fiscais apontadas como relativas a mercadorias devolvidas após análise técnica de qualidade, oito foram acatadas, sendo excluídas do novo demonstrativo as de nº.s 645.528, 645.561, 649.141 (06/2003), 657.625 (07/2003), 697.285, 697.291, 697.293 (10/2003) e 727.826 (12/2003). Já as Notas Fiscais de nº.s 646.876 (06/2003), por se tratar de venda de produção do estabelecimento e 727.829 (12/2003), por se referir a reposição em garantia não comprovada, foram mantidas;

vendas de pneus a suposto consumidor final – mantém a exigência referente a duas notas fiscais relativas a venda para suposto consumidor final, tendo em vista que apresentou robustas evidências de que as compras foram feitas para comercialização;

remessas para a frota do escritório – quanto às duas notas fiscais que o contribuinte alegou se referirem à remessa de pneus para reequipagem da frota própria de seu escritório situado na Bahia, mantém a autuação, pois mesmo tratando-se de transferência de produtos de fabricação própria para consumo interno da empresa é cabível a substituição tributária relativa à diferença de alíquota;

operação já tributada pelo regime de substituição – reitera o quanto arguido à fl. 1.533, considerando que nada de novo foi trazido aos autos que pudesse eliminar a exigência fiscal;

infração 04 – já na informação fiscal reconhecerá a insubsistência da autuação.

Conclui, afirmando inexistir reparos a fazer no lançamento de ofício, salvo aqueles admitidos na informação fiscal e nesse arrazoado, pelo que sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Cientificado quanto ao resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 1.751 a 1.757, tratando a respeito dos seguintes tópicos, em relação à infração 03:

operações que não se referem a pneus – a fiscalização não fundamentou o motivo pelo qual manteve algumas notas fiscais, considerando que o autuado acostou cópias das notas fiscais, comprovando que as operações não foram realizadas com pneumáticos. Entende que deve ser acolhida a improcedência do Auto de Infração também em relação às notas fiscais remanescentes, já que ficou comprovado que tais operações não estão sujeitas ao ICMS/ST previsto no Convênio nº. 83/93.

substituição de pneus em garantia – salienta que a fiscalização se equivoca ao alegar inexistir “segurança” acerca da regularidade do procedimento, tendo em vista que não se tratam de operações de venda, mas sim de devolução de garantia, conforme constou das notas fiscais de saída. Acrescenta que o argumento de que as devoluções “não se amarram” às notas fiscais de venda é demasiadamente singelo, em face do trabalho realizado pelo requerente para demonstrar o vínculo entre as devoluções e as respectivas remessas.

Alega ter comprovado no demonstrativo que apresentou, ter recebido diversos produtos em devolução, sendo que, dentro de um período razoável, os mesmos produtos seguiram para os mesmos clientes na forma de substituição de garantia. Enfatiza que apesar de não se tratarem de operações corriqueiras, na ocasião tais operações efetivamente ocorreram, em virtude de problemas encontrados nos produtos que justificaram as referidas substituições. Alega que considerando que as provas trazidas são suficientemente claras, permitem concluir que as operações efetivamente ocorreram.

Argumenta que a alegação da fiscalização a respeito de incompatibilidade do volume das substituições feitas pelo requerente não é de ordem legal, uma vez que decorre de suspeita pessoal do autuante, o que não encontra fundamento de validade no sistema tributário nacional, que é pautado pelo princípio da legalidade. Ademais, a fiscalização não apontou qual o dispositivo legal tido como violado, tampouco produziu provas em favor de sua suspeita, impondo simplesmente o cálculo do ICMS/ST sem sequer analisar o tipo de operação realizada.

Replica que se isso não bastasse, caberia à fiscalização produzir provas no sentido contrário, na medida em que o documento fiscal do autuado representa operação diversa daquela apontada na autuação, isto é, se a fiscalização entendeu que não se tratou de substituição em garantia, deveria comprovar a alegação e não simplesmente impor a cobrança constante no Auto de Infração.

Lembra que o dever relativo a termo de garantia decorre de lei, de modo que a substituição do produto não depende de formalização, mas apenas e tão somente do previsto no Código de Defesa do Consumidor, em especial nos artigos 24 e 26, que transcreveu, destacando os trechos que estabelecem que a garantia legal independe de termo expresso; que o direito de reclamar pelos vícios aparentes ou de fácil constatação caduca em noventa dias, tratando-se de fornecimento de serviço e de produtos duráveis; e que tratando-se de vício oculto, o prazo decadencial inicia-se no momento em que ficar evidenciado o defeito.

Argúi que, assim, independentemente da existência ou não de termo de garantia, o requerente está obrigado a proceder à substituição dos bens nos prazos definidos em lei, razão pela qual não procede a alegação da fiscalização quanto à exigência de eventual termo específico;

devolução de pneus encaminhados para análise – discorda quanto à manutenção da autuação relativa às Notas Fiscais de nº.s 646.876 e 727.829, pois se referem a operações de “devolução de mercadoria enviada para análise”, conforme cópia das notas fiscais acostadas, sendo que a não exigência do ICMS/ST nestes casos foi reconhecida pelo próprio fiscal;

venda de pneus para consumidor final – no que se refere às vendas para o Posto Santa Rita de Derivados de Petróleo, quando a fiscalização alegou que existem “robustas evidências de que a compra tenha sido feita para comercialização”, frisa que as citadas “robustas evidências” se baseiam em meras conjecturas acerca da “possibilidade” do destinatário ser comerciante de pneus, conforme se depreende da afirmação do fiscal contida na fl. 1.531, quando assevera que “nada impede que, ao lidar com proprietários de veículos, promova revenda de pneus”.

Argumenta que, da mesma forma, nada impede que o posto de gasolina, como comprador contumaz de combustível, possua frota própria. Salienta ter ficado demonstrado que não há suporte legal para a manutenção da autuação, por se tratar de evidente suposição, que não tem respaldo no transrito art. 116 do CTN, que exige a comprovação das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador e não mera suposição da ocorrência.

Frisa que quando a fiscalização reconhece a possibilidade de o argumento defensivo ser acolhido, pleiteando a cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota, se refere a uma heresia, pois se o julgador acatasse esse pleito estaria inovando no critério jurídico aplicado à infração 03, que se refere ao ICMS/ST devido na hipótese de mercadorias encaminhadas para a revenda e não para o ativo immobilizado, incorrendo, assim, em violação ao artigo 149 do CTN.

Reitera que as alegações da fiscalização não têm fundamento legal e não podem ser utilizadas para descharacterizar as operações legítimas realizadas pelo autuado;

remessa para a frota do escritório – ressalta que também nesse item o autuante alterou a motivação do lançamento fiscal, que se baseara no ICMS/ST devido na operação de revenda, através da aplicação da margem de valor agregado prevista no Conv. nº. 83/93, sob a alegação de que seria devido o ICMS concernente à diferença de alíquota, pretendendo manter a autuação, ao verificar a ilegalidade da exigência fiscal. Como se constitui em evidente inovação do lançamento primitivo, sem respaldo no art. 149 do CTN, assevera que a revisão do lançamento realizada pelo autuante deve ser declarada insubstancial também em relação a essa exigência.

Tendo em vista as provas e fundamentos apresentados pelo requerente, entende que se pode concluir pela total insubstancialidade do lançamento tributário, pelo que requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente em sua integralidade.

Considerando que em se tratando da infração 03 existem divergências entre o Demonstrativo de Débito (fl. 1.714) elaborado pelo autuante ao atender ao pedido de diligência anterior e os dados verificados nos novos Demonstrativos de Falta de Retenção de ICMS nas Vendas de Pneus para Revenda (fls. 1.716 a 1.746), a exemplo das seguintes inconsistências: inexistência no primeiro dos débitos relativos às ocorrências 01/2003 e 02/2003; desencontro entre os totalizadores dos exercícios, como se constata no exercício de 2004; discrepâncias entre os dados referentes a outras ocorrências, como se observa no mês 06/2003; e ausência de indicação de documentos fiscais mantidos pela fiscalização, como no caso da Nota Fiscal nº. 657.625 (apontada equivocadamente como se fosse de nº. 675.625), atinente ao mês de 07/2003: esta 1ª JJF determinou a realização de nova diligência à IFEP COMÉRCIO (fl. 1.764), para que o autuante procedesse a uma revisão dos mencionados demonstrativos, realizando as adequações pertinentes, elaborando novos demonstrativos referentes à mencionada infração, apontando os valores remanescentes relativos a cada ocorrência.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado, cópia reprodutiva dos elementos anexados pelo autuante e do Termo de Diligência, quando deveria ser informado ao contribuinte quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Atendendo ao pedido de diligência, o autuante prestou informação fiscal às fls. 1.767 a 1.775, quando reiterou as informações anteriores atinentes à infração 03, que se encontram às fls. 1.528 a 1.533. Em seguida analisou as alegações defensivas correspondentes a este item da autuação, para concluir indicando o débito remanescente, atendendo a diligência solicitada.

Operações que não se referem a pneus – mantém a exigência em relação às Notas Fiscais de nº.s 555.445, 555.446, 555.447 e 555.448, todas de fevereiro de 2003, por tratarem de pneus novos destinados à revenda (fls. 1.528, 1.529 e 1.711), que totalizam o débito de R\$136,74. Excluiu da cobrança as Notas Fiscais de nº.s 817.793 (06/2004), 59.626 e 65.702 (08/2005) e 100.855 (11/2005), que correspondem ao ICMS no valor de R\$1.767,50.

Substituição de pneus em face de garantia – mantém todas as notas fiscais arroladas no

levantamento, uma vez que os argumentos do contribuinte não elidiram a exigência fiscal. Aduz que não afirmara se tratarem de operações de venda, porém que para predominar a tese defensiva, se fazia necessário que os documentos fiscais se reportassem às notas fiscais de venda que teriam originado uma posterior substituição de pneus em decorrência de garantia. Porém como a amarração não foi comprovada, as operações permanecem tributadas pela substituição interestadual.

Repete que em nenhuma das mil notas fiscais relacionadas às fls. 354 a 380 há referência aos documentos fiscais de origem, o que torna difícil efetuar qualquer tipo de checagem ou circularização. Além disso, as razões apresentadas pelo autuado são insuficientes para desfazer a idéia de que se trata de operações sujeitas à substituição tributária. Ademais, as notas fiscais não citam os documentos originais de venda, as notas fiscais de devolução do cliente nem mencionam os termos de garantia.

Reitera o levantamento constante às fls. 160 a 192, conforme resumo que descreveu e que aponta o valor do débito atinente a esta parte da infração 03 no montante de R\$29.984,80.

Devolução de pneus encaminhados para análise – das dez notas fiscais atinentes a este item, foi comprovado que oito se referiram a operações de devolução, sendo excluídas (representavam o ICMS no valor de R\$269,15). Manteve as Notas Fiscais de nº.s 646.876 (06/2003), que se tratava de venda de produção do estabelecimento e 727.829 (12/2003), referente a reposição em garantia não comprovada, representando o débito de R\$547,39.

Observa que a Nota Fiscal nº. 657.625 foi mencionada, porém esse documento tem relação com o próximo item, uma vez que a Nota Fiscal excluída neste caso se referiu à de nº. 35.543.

Vendas para consumidor final – mantém a exigência de forma integral, tendo em vista as robustas evidências de que o cliente adquiriu as mercadorias para comercialização. Para reforçar esta conclusão, apresenta extratos analíticos (1.776 a 1.782) concernentes ao recolhimento do ICMS sob o código de receita 0759 – ICMS regime normal comércio, a serem disponibilizados ao autuado quando da ciência da diligência.

Afirma que o comentário anterior de que no mínimo é devido o imposto relativo à diferença de alíquota visou alertar que em relação a essas operações o autuado não pagou o ICMS a nenhum título, não podendo ficar inadimplente. Acrescenta que de acordo com os artigos 145 e 149 do CTN o lançamento de ofício pode ser modificado. Assim, fica mantido o débito no valor de R\$1.914,80.

Remessas para a frota do escritório – situação similar ocorre em relação às duas notas fiscais concernentes a este item, em relação às quais o contribuinte alegou que se referiram a remessa de pneus para a frota própria de seu escritório situado na Bahia, razão pela qual mantém a autuação, que representa o débito de R\$62,82;

Operação já tributada pelo regime de substituição – entende ter havido aceitação do autuado em relação a esta ocorrência, que não insistiu na argumentação de que a Nota Fiscal nº. 994.069 já havia sido objeto de aplicação da substituição tributária. A cobrança se refere à base de cálculo ter sido utilizada a menor, resultando no débito de R\$2.140,58.

Argumenta que nem todas as operações atinentes a esta infração foram contestadas pelo autuado, o que significa que ocorreu acerto na autuação.

Concluindo, explica que de todas as notas fiscais arroladas nos demonstrativos de fls. 160 a 192, apenas doze foram excluídas do lançamento, as quais relacionou indicando os respectivos valores do imposto, que perfazem o importe de R\$2.036,65.

Em seguida, relaciona os valores remanescentes dos débitos constantes do demonstrativo original (fl. 03) concernentes a cada período de ocorrência, que deduzido do valor acima, representam um saldo devedor de R\$34.787,14.

Afirma que inexistem reparos a serem efetuados, salvo aqueles já admitidos nas informações fiscais e nesse arrazoado, pelo que a autuação deve ser julgada procedente em parte.

Após ser cientificado quanto ao resultado da diligência, o autuado se pronunciou às fls. 1.785 a 1.794 (vol. VI), destacando, inicialmente, que a fiscalização já reconhecia a insubsistência das infrações 01 e 04, bem como homologara o pagamento relativo à infração 02.

Realça que, todavia, ainda remanesce a infração 03, em relação a quatro itens. Afiança que a despeito de vir demonstrando a insubsistência da autuação no que concerne a essa exigência, a fiscalização, baseada em presunções sem amparo legal, insiste em manter a exigência fiscal de operações não sujeitas ao ICMS/ST, que não deverão subsistir, conforme passou a tratar.

Operações não se referem a pneus – discorda quanto à manutenção da exigência relativa às Notas Fiscais de nº.s 555445, 555446, 555447 e 555448, todas de 28.02.2003, asseverando que na impugnação tinha demonstrado quais as operações que se relacionavam com a saída de pneumáticos em cada exercício, conforme documentos de nº.s 24, 25 e 26 (fls. 354 a 382), tendo acostado cópia das notas fiscais que corroboram esta alegação. Objetivando identificar as operações que não se referem à saída de pneumáticos, relaciona um resumo das notas fiscais de saída referentes a operações não sujeitas ao Conv. nº. 85/93.

Salienta ter acostado à impugnação cópia de todas as notas fiscais que comprovam não se tratar de saída de pneumáticos, razão pela qual devem ser excluídas no lançamento fiscal.

Substituição de pneus em garantia – surpreende-se com a persistência do autuante, pois demonstrara que os produtos em questão decorreram de substituição de mercadorias efetivamente recebidas anteriormente. Ressalta que elaborara relatório com base nas notas fiscais recebidas e que acompanharam os produtos depois substituídos. A despeito disso, o fisco mantém a tese de que ocorreu fraude, relativa à remessa de produtos novos sob a denominação de “substituição em garantia”.

Não questiona o rigoroso controle de qualidade, observando que o autuante se esqueceu que esse mesmo rigoroso controle é que motivou a substituição dos bens em garantia, uma vez que qualquer defeito nas mercadorias pode causar acidentes com grandes proporções.

Assim, há motivo suficiente para proceder à substituição em garantia, ainda que em quantidade relevante, uma vez que se trata de empresa idônea, que procura a satisfação dos seus clientes, evitando qualquer exposição a riscos. Frisa que a fiscalização está descaracterizando operações de “substituição em garantia” para tributá-las como se fossem “operações de venda”, sob a alegação de que houve simulação nas operações do autuado, tratando-se de operações de venda.

Baseando-se no conceito de Clóvis Beviláqua para o termo “simulação”, salienta que há uma imputação de conduta delitiva, no sentido de fraudar o fisco estadual, entretanto sem o respectivo processo probatório para demonstrar a irregularidade das operações em questão. Lembra que não foi apontada qualquer irregularidade no procedimento realizado pelo autuado.

Ressalta que neste caso compete à fiscalização trazer ao processo os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ato ilícito, ou seja, cabe a ela o ônus da prova acerca do referido fato, conforme lição extraída da obra “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado” de autoria de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez Lopez. Ademais, o agente fiscal possui amplos meios de prova, podendo solicitar documentos e diligências junto ao contribuinte, com o objetivo de colher elementos suficientes para proceder à autuação.

Lembra que apesar de o autuante ter feito uso de presunção, o direito tributário somente aceita as presunções legais, ou seja, aquelas que acabam por inverter o ônus da prova ao contribuinte que deve comprovar efetivamente a ocorrência de determinado fato. Todavia, não há na lei qualquer presunção de que a substituição em garantia seja tida como venda até que se prove o contrário.

Observa que o autuante inverte o ônus da prova quando afirma à fl. 1.770 que “*face a insuficiência de elementos probatórios que assegurem se tratar efetivamente de remessas para substituição em garantia, somos pela procedência da autuação neste particular*”. Fica claro que a fiscalização tem como certo que compete ao autuado a comprovação da regularidade das operações, quando cabe à fiscalização trazer ao processo as provas acerca da irregularidade.

Reprisa que a alegação de que as devoluções “não amarram”, trata-se de argumento simples, em face de ter demonstrado que recebeu diversos produtos em devolução, tendo-os remetido aos mesmos clientes, como substituição em garantia, comprovando a idoneidade da operação. Essas provas atestam as operações, razão pela qual requer a improcedência do lançamento fiscal.

Devolução de pneus encaminhados para análise - discorda da manutenção da autuação no que se refere às notas fiscais de nº.s 646876 e 727829, pois se referem a operações de “devolução de mercadoria enviada para análise”, conforme cópia das notas acostadas, sendo que a não exigência do ICMS/ST nestes casos foi reconhecida pelo próprio fiscal.

Venda de pneus para consumidor final – argumenta que as “robustas evidências” citadas pela fiscalização estão fundadas em meras conjecturas acerca da “*possibilidade*” do destinatário comercializar pneus, como se verifica na afirmação contida na fl. 1.771: “Aliás, é corriqueiro que um posto de gasolina se dedique também à comercialização de outros produtos automotivos”.

Ressalta que a juntada de documentos relativos a operações do posto de gasolina, além de constituir infração às regras relativas ao sigilo fiscal, por se tratar de contribuinte alheio ao processo, em nada contribui para o deslinde da questão, na medida em que não há indicação da operação de venda. Aduz que o autuante tanto reconhece que o ICMS/ST não é devido, que pretende fazer a cobrança com base em outro fundamento legal, qual seja a diferença de alíquota.

Alega que embora o autuante tenha citado a possibilidade de revisão do lançamento, na forma dos artigos 145 e 149 do CTN, assim não o fez, pois nessa hipótese se faria necessária nova intimação para apresentação de impugnação, o que não ocorreu no presente caso. Salienta que a revisão do lançamento deve ser efetuada enquanto não extinto o direito de efetuar o lançamento, conforme prevê o parágrafo único do art. 149 do CTN. E neste caso uma eventual revisão do lançamento em relação às competências de maio e julho de 2003 fica prejudicada, em face do transcurso do prazo de cinco anos previsto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Remessa para a frota do escritório – afiança que a fiscalização pretende alterar a motivação do lançamento, que estava baseado no ICMS/ST devido pela revenda, pretendendo manter a autuação, alegando que seria devido o ICMS da diferença de alíquota. Como se trata de inovação do lançamento primitivo, não encontra respaldo no art. 149 do CTN. Assim, a revisão do lançamento não deve ser mantida, declarando-se a insubsistência da autuação neste caso.

Operação já tributada pelo regime de substituição tributária – no que se refere à Nota Fiscal nº. 994.069, esclarece que embora a base de cálculo destacada tenha sido de R\$ 13.933,63, o valor remanescente foi objeto de nota fiscal complementar no valor de R\$7.450,61, totalizando o valor de R\$21.384,24, conforme documentos às fls. 1.809 a 1.811. Protesta pela juntada, no prazo de 15 dias, do comprovante de recolhimento relativo à nota fiscal complementar.

Quanto à alegação que algumas operações não foram excepcionadas, assevera que a impugnação compreendeu todos os itens da autuação fiscal, razão pela qual essa afirmação não deve subsistir.

Requer que o lançamento fiscal seja julgado improcedente.

## VOTO

Constato que através da presente autuação foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações, todas elas concernentes a irregularidades decorrentes da condição do contribuinte de

sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Verifico que no caso da infração 02, que se refere à retenção a menos do ICMS e o consequente recolhimento, o impugnante a reconheceu expressamente, constando dos autos (fl. 353), inclusive, a comprovação do recolhimento integral do débito correspondente. Ressalto que a exigência fiscal constante do referido item do lançamento está devidamente fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no Convênio ICMS nº. 85/93 e na Lei nº. 7.014/96, constando no processo a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática da irregularidade que lhe foi atribuída. Portanto, essa infração fica mantida totalmente.

Quanto à infração 01, que corresponde à falta de recolhimento do ICMS retido, assim como em se tratando da infração 04, que cuida da falta de retenção do ICMS e do consequente recolhimento, no que se refere à diferença de alíquota nas operações de saídas para empresas comerciais que adquiriram pneus para uso e consumo, noto que o autuante acatou as argumentações e a documentação acostada pelo impugnante, concluindo descaber as exigências fiscais em referência.

Conforme passo a explicar, concordo com o posicionamento adotado pelo autuante nas duas situações. Na infração 01, o contribuinte comprovou que parte da exigência se referia a operações de devolução; em outra situação foi constatado que o montante cobrado fora recolhido em um momento posterior à ocorrência dos fatos geradores; e num caso em que teria ocorrido erro na totalização do ICMS retido, restou evidenciado que o valor constante nos arquivos magnéticos no referido período era inferior ao montante pago pelo contribuinte a título de substituição tributária. Deste modo, a infração 01 resta totalmente descaracterizada.

Em se tratando da infração 04, vejo que o autuante esclareceu que a exigência decorrera de equívoco constante nos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte, onde a descrição dos produtos indicava que se referiam a pneus e veículos, entretanto os documentos trazidos pela defesa provaram, sem sombra de dúvida, que correspondiam a materiais não sujeitos à substituição tributária. A única exceção se referiu à Nota Fiscal nº. 40.979, relativa a veículo, que, entretanto, fora adquirido pelo contribuinte, que se encontra sediado no Estado de São Paulo, tendo sido incorporado ao seu ativo imobilizado, sendo posteriormente transferido para a unidade da empresa na Bahia. Como nessas situações não cabe a exigência do pagamento do ICMS referente à substituição tributária, a infração 04 torna-se integralmente insubstancial.

Tendo em vista que dentre as infrações, a de nº. 03 foi aquela que gerou maior controvérsia, tendo sido inclusive objeto de diligências solicitadas pela 1ª JJF, passarei a tratar a respeito de cada um dos pontos conflitantes, emitindo o meu posicionamento a respeito de cada um deles. A imputação diz respeito à falta de retenção do ICMS e do consequente recolhimento, em relação às operações de saídas de pneumáticos para contribuintes cadastrados como empresas comerciais que adquiriram as mercadorias para revenda, quando foram aplicadas as margens de valor adicionado correspondentes.

Operações que não se referem a pneus – constato que, de forma acertada, o autuante excluiu a Nota Fiscal nº. 817.793, tendo em vista que se refere a material promocional, descabendo a substituição tributária; do mesmo modo, não cabe a exigência no tocante às Notas Fiscais de nº.s 59.626, 65.702 e 100.855, já que correspondem a bem do ativo imobilizado ou material de uso e consumo; quanto às Notas Fiscais de nº.s 555.445, 555.446, 555.447 e 555.448, que realmente se referem a pneus, o contribuinte argumentou que se referiam a substituição de produtos vendidos anteriormente, em decorrência de cláusula de garantia, no entanto como não trouxe aos autos as provas atinentes ao alegado, concordo com a sua manutenção na exigência.

Substituição de pneus em face de garantia – acompanho o posicionamento do autuante, para manter a cobrança referente a pneus que teriam sido fornecidos em substituição a outros anteriormente vendidos, haja vista que a despeito do longo lapso de tempo desde que foi cientificado a respeito do Auto de Infração, o impugnante não trouxe nenhum elemento em favor de sua assertiva, a exemplo

das notas fiscais que comprovassem a vinculação entre os dois tipos de operação.

Devolução de pneus encaminhados para análise – considerando ter sido atestado que uma parcela das notas fiscais efetivamente se referiam a mercadorias devolvidas após análise técnica de qualidade, concordo com a sua exclusão da cobrança; como o mesmo entendimento não se aplica às Notas Fiscais de nº.s 646.876 (06/2003), neste caso por não ter sido descaracterizado que se tratava de venda de produção do estabelecimento e 727.829 (12/2003), por se referir a reposição em garantia não comprovada, as mantendo na autuação.

Vendas de pneus a suposto consumidor final – neste ponto discordo da conclusão oferecida pelo autuante, quando argüiu que as mercadorias relativas às Notas Fiscais de nº.s 635.224 (05/2003) e 675.625 (07/2003), esta digitada equivocadamente como se fosse de nº. 657.625, adquiridas pela empresa Posto Santa Rita de Derivados de Petróleo Ltda., deveriam ser consideradas como destinadas à comercialização, pelo que caberia o recolhimento do ICMS/ST, pois para tanto a fiscalização se pautou tão somente na presunção de que a referida empresa poderia revender os produtos. Como a exigência do tributo deve ocorrer apenas quando os fatos geradores se tornarem comprovados, não concordo com a utilização da suposição aqui mencionada.

Saliento, ademais, que as duas compras se referiram, no primeiro caso a seis pneus e no segundo a dez, sendo quatro de um modelo e seis de outro, não se configurando nem a habitualidade nem o volume que caracterize intuito comercial, de acordo com a previsão contida no art. 4º da Lei nº. 87/96.

Também descarto a alegação de que a exigência do imposto poderia ser mantida mesmo que se configurasse que os produtos haviam se destinado à utilização pelo adquirente, nesse caso em relação à diferença de alíquota, tendo em vista que, nesta situação, ocorreria uma mudança no fulcro da autuação, o que não pode ser admitido no presente Auto de Infração, a teor do art. 156 do RPAF/99. Assim, represento à autoridade competente para que determine a instauração de novo procedimento fiscal, a salvo de falhas, visando apurar se existe débito remanescente a ser exigido no que concerne às mencionadas operações. Os valores do imposto a serem excluídos se referem ao montante de R\$1.914,80, sendo R\$679,42 do mês de maio de 2003 e R\$1.235,38 do mês de julho de 2003.

Remessas para a frota do escritório – também em relação a esta questão, o autuante manteve o lançamento, sob o entendimento de que mesmo tratando-se de transferência de produtos de fabricação própria para consumo interno da empresa, caberia a cobrança do ICMS atinente à diferença de alíquota. Considerando o meu entendimento explanado no item anterior, excluo as Notas Fiscais de nº.s 868.797 e 879.278 (09/2004), que representaram ICMS no valor total de R\$62,82 e recomendo à autoridade competente que também em relação às operações envolvendo esses documentos fiscais seja verificado se existe tributo a ser exigido do contribuinte.

Operação já tributada pelo regime de substituição – observo que em conformidade com o demonstrativo de fls. 191/192, o imposto deixou de ser retido porque a base de cálculo encontrada pelo contribuinte foi apurada a menos, por aplicar a redução do PIS/COFINS e a MVA de forma indevida, o que conduz à manutenção da cobrança, isto inclusive em relação à Nota Fiscal nº. 994.069 (04/2005), em relação à qual o contribuinte alegara ter comprovado o recolhimento correspondente, porém o fez em montante inferior àquele devido. Noto, inclusive, que em sua última manifestação, o autuado apresentou a Nota Fiscal nº. 038.230 (fl. 1.809), pleiteando o prazo de quinze dias para apresentação do comprovante do recolhimento do imposto correspondente, o que não foi efetivado até o momento do julgamento da lide. Diante disso, mantecho esta parcela da exigência tributária.

Registro que no demonstrativo de débito inserido à fl. 1.774, por um lapso o autuante manteve a cobrança relativa ao mês de junho de 2005, quando essa exigência já havia sido por ele excluída, por

ter restado comprovado que a operação relativa à Nota Fiscal nº. 35.543 se tratara de devolução.

Diante de todo o exposto, após os ajustes acima delineados, a infração 03 resta caracterizada parcialmente, no valor de R\$32.786,35, em conformidade com a tabela abaixo:

Ocorrência	Valor devido
31/01/2003	2.500,97
28/02/2003	2.888,40
31/03/2003	2.500,23
30/04/2003	13.657,17
31/05/2003	331,40
30/06/2003	1.141,55
31/10/2003	67,46
30/11/2003	90,70
31/12/2003	55,67
30/04/2004	13,48
31/05/2004	14,46
31/07/2004	47,25
31/03/2005	3.794,15
30/04/2005	2.140,58
31/05/2005	3.542,88
<b>TOTAL</b>	<b>32.786,35</b>

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração, sendo as infrações 01 e 04 improcedentes, a infração 02 procedente e a infração 03 mantida de forma parcial, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 206912.0007/07-8, lavrado contra **BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$135.151,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal em relação à infração 03, no que se refere aos itens atinentes às vendas de pneus a suposto consumidor final e às remessas para a frota do escritório, a teor do art. 156 do RPAF/99.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR