

A. I. Nº - 269275.0021/08-0  
AUTUADO - TYRESOLES DE SERGIPE INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ RICARDO SANTOS CORREIA DA CUNHA  
ORIGEM - INFAS PAULO AFONSO  
INTERNET - 15.07.09

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0220-04/09**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PNEUMÁTICOS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO. O Protocolo ICMS nº 85/93 atribui ao fabricante de pneus a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas interestaduais que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. A transferência de pneus para estabelecimento situado no Estado de Sergipe impõe nova retenção do imposto por força do Convênio 85/93. Entretanto, na presente situação, não existe discriminação das operações, ICMS relativo a operação própria e respectivas notas fiscais que compõem tais transferências. Valores foram colhidos aleatoriamente a partir do livro fiscal do autuado que engloba, inclusive, operações diversas. O procedimento fiscal não demonstra de forma clara e comprehensível a forma empregada para a exigência do imposto. Os fatos apurados não demonstram clareza e segurança na base de cálculo. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 18/09/08, para exigir o ICMS no valor de R\$ 4.147,72, acrescido da multa de 60%, em decorrência de “deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis estando as operações regularmente escrituradas”. Consta ainda que o contribuinte efetuou saída de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (pneumáticos) como transferências para seus estabelecimentos localizados em Sergipe, a título de remessa. As mercadorias foram adquiridas em Pernambuco com retenção do ICMS para a Bahia através de GNRE. Consta ainda que o fato presumido não se realizou, ou seja, não houve venda para o Estado da Bahia, mas sim transferência para Sergipe e com recolhimento do ICMS substituto para aquele Estado, deduzido o crédito de 12% do ICMS sobre as operações próprias. Reclama-se o imposto decorrente da triangulação praticada pela firma autuada. Consta também que nos processos 050.744/2004-4 e 090.010/2007-8, relativos ao crédito fiscal e restituição, respectivamente, formulados pelo autuado, acham-se demonstradas tais operações e impostos, dos quais o autuado tomou ciência naquela época.

O autuado apresenta suas razões de defesa (fls. 85 e 95), instrumento de procuraçāo, fl. 107, invocando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN), reiterando os termos do auto de infração e diz, preliminarmente, que atua no município de Paulo Afonso e que revende pneus de automóveis, mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária “para frente”. Aduz que ao adquirir mercadorias de seu fornecedor (GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS

DE BORRACHA LTDA) este já calcula, retém e efetua o recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia; as operações subsequentes, quaisquer que sejam, estarão com o ICMS eventualmente devido ao Estado da Bahia recolhido de forma antecipada.

Assevera que houve cerceamento do direito de defesa (art. 5º, LV, CF/88) com a consequente nulidade do auto de infração tendo em vista que o agente fiscal não utilizou a boa técnica de auditoria ao não indicar as notas fiscais que eventualmente dariam substrato de validade à base de cálculo apurada, obstaculizando o exercício do direito de defesa. Indicou apenas “notas fiscais diversas”.

Afirma que o mesmo apontou como base de cálculo o valor total de todas as operações de saída realizadas no mês, extraído do livro Registro de Saída. Na descrição da suposta infração transparece que o crédito reclamado se limita às operações de remessa de mercadorias entre os estabelecimentos com destaque do imposto sem, contudo, fazer nenhuma prova nesse sentido. Indaga: qual meio de prova utilizou o Auditor para afirmar que houve dedução de 12% do crédito quando da remessa de mercadorias para o Estado de Sergipe?

Aponta ainda incompatibilidade entre os fatos narrados e os demonstrativos de débito acostados aos autos. Apresenta divergências entre os valores da base de cálculo descritos no auto de infração através do SEAI (sistema de emissão de auto de infração) e os valores discriminados no demonstrativo fiscal de fl. 07, além da alíquota utilizada. Indagando, a final, qual a base de cálculo e alíquota objetos do auto de infração?

Discorre e transcreve sobre os artigos 18 e 39, RPAF, decisão administrativa no acórdão 4ª JJF 1546/99 CONSEF para deduzir que o auto de infração que não denota substrato de validade, não permite a correta identificação dos elementos que constituem a hipótese de incidência tributária, afirma, deve ser julgado nulo.

No mérito, assegura que remessa de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade não incide ICMS, conforme precedentes do STF. É o que ocorre no caso, conforme narrativa do Auditor Fiscal, ao reclamar suposto crédito decorrente da operação interestadual de remessa de mercadoria entre a filial de Paulo Afonso (BA) para matriz em Aracaju (SE).

Cita a doutrina de ROQUE CARRAZZA; jurisprudência do STF (AgR 682680, maio/08; AgR 272528, novembro/06; AgR 131941, abril/91), concluindo que em se tratando de saídas sem transferência de propriedade, a operação é não tributável, inexistindo fundamento de subsistência do auto de infração.

Insiste, ainda que ultrapassados tais argumentos, nenhum ICMS deveria a impugnante porque submetida ao regime de substituição tributária pra frente, a fornecedora, em substituição a autuada, recolheu para o Estado da Bahia sob a alíquota de 17%. Caso devido ICMS na remessa para sua matriz em Sergipe sob a alíquota de 12%, haveria ainda um crédito de 5%.

Registra que quando da remessa para a matriz teve de efetuar novo pagamento de ICMS para o Estado de Sergipe, uma vez que o ICMS SUBSTITUIÇÃO fora recolhido para a Bahia, deduzido crédito de 12% correspondente à operação própria do fornecedor em Pernambuco.

Afirma que a pretensão do autuante implica excesso de exação e na prática anula o direito de resarcimento já reconhecido pela Infaz de Paulo Afonso, conforme notas fiscais anexas aos autos.

Pede a nulidade ou improcedência total do presente auto de infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 148/149), contesta, inicialmente, com relação ao alegado cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que comprovou através dos documentos de fls. 08/83, relação das notas fiscais e respectivas bases de cálculo. O próprio autuado é quem declara a base de cálculo de transferência para o Estado de Sergipe, o que motivou o presente auto de infração.

Diz que o demonstrativo de fl. 07 não foi genérico, permitindo amplamente o direito de defesa. O valor total das saídas leva em conta as notas fiscais que constam no livro Registro de Saída como operações interestaduais, transferências para o Estado de Sergipe; que o artigo 2º do RICMS/BA considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria do estabelecimento, inclusive em caso de transferência; o artigo 56, V define a base de cálculo de tais transferências para estabelecimento situado em outra unidade da federação pertencente ao mesmo titular.

Apresenta ainda argumento contrário à alegação defensiva do que o recolhimento do fornecedor GOOD YEAR de Pernambuco encerraria a fase de tributação, afirmando ser verdadeiro se o fato gerador presumido se realizasse, isto é, caso as mercadorias tivessem sido vendidas na Bahia. Como as mercadorias foram transferidas para outra unidade da federação, o resarcimento cabe ao fornecedor em Pernambuco.

Explica que o autuado praticou outra operação, transferência tributada entre estabelecimentos situados em outra unidade da federação, assim, deveria ter debitado o ICMS das saídas ao Estado da Bahia. Ocorreu que o autuado ao transferir as mercadorias para Sergipe utilizou o crédito de 12% sem que houvesse realizado o débito da operação para o Estado da Bahia que é tributada. Transcreve tal afirmação feita pelo próprio autuado, fl. 94.

Pede que o auto de infração seja julgado procedente.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência da falta de pagamento do imposto em razão de ter o autuado praticado operações tributáveis como não tributáveis, estando as operações regularmente inscritas. Tais operações se referem à transferência de pneu, mercadoria enquadrada no regime substituição tributária, para estabelecimento do mesmo titular no Estado de Sergipe, tendo sido originalmente tais mercadorias sido adquiridas de fornecedor localizado no Estado de Pernambuco com retenção do ICMS para a Bahia através de GNRE.

Entendeu o autuante que tendo em vista que fato presumido não se realizou, ou seja, não houve venda para o Estado da Bahia, mas sim transferência para Sergipe e recolhimento do ICMS substituto para esse Estado, reclama-se o imposto decorrente da triangulação praticada pela firma autuada.

O autuado, por sua vez, registra que quando da remessa para a matriz teve de efetuar novo pagamento de ICMS para o Estado de Sergipe, uma vez que o ICMS SUBSTITUIÇÃO fora recolhido para a Bahia, deduzido crédito de 12% correspondente à operação própria do fornecedor em Pernambuco, inexistindo fundamento de subsistência do auto de infração.

Da análise dos autos, constato que o lançamento foi efetuado contra estabelecimento situado no Estado da Bahia, que transferiu pneumáticos recebidos de terceiros, em operações sujeitas ao regime de substituição tributária, para estabelecimento do mesmo titular localizado no território do Estado de Sergipe. Observo, antes, equívoco fiscal na apuração da base de cálculo do imposto exigido, tendo em vista que os valores foram colhidos simplesmente a partir dos registros efetuados pelo próprio autuado no livro Registro de Saídas, sem o acostamento nos autos ou mesmo qualquer referência aos documentos fiscais que acobertavam cada operação.

Dessa forma, a base de cálculo da presente exação restou constituída por valores que não guardavam correspondência com as operações em tela, estranhas à transferência dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, tais como: vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (CFOP 6.102), em outubro/03; remessa para depósito fechado (CFOP 6.905), dezembro/03; transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (CFOP 6.152), janeiro/04; resarcimento de ICMS retido por substituição tributária (CFOP 6.603), março/04. Procedimento fiscal que não expressa de forma clara e compreensiva a demonstração da base de

cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo exigido, passível, inclusive de nulidade, a teor da Súmula 01 desse Conselho de Fazenda Estadual.

Sabe-se que nas operações interestaduais com pneus devem ser aplicadas as regras previstas no Convênio ICMS nº 85/93, o qual estabelece, em sua Cláusula primeira, que “nas operações interestaduais com pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha, classificados nas posições 4011 e 4013 e no código 4012.90.0000 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM-SH, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas ou entradas com destino ao ativo imobilizado ou ao consumo dos produtos mencionados nesta cláusula”.

Quanto à base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, o mencionado Convênio estabelece, no § 1º da Cláusula terceira, que deve ser o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, frete e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido de 42% no caso de pneus utilizados em automóveis de passageiros (não havendo preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente para venda a consumidor).

Como o estabelecimento industrial não é inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, o § 2º da Cláusula Sétima do Convênio ICMS nº 81/93 (que prevê normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos) determina que o ICMS deverá ser recolhido por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte das mercadorias, o que foi observado nos casos dos documentos fiscais juntados aos autos, fls. 108/114.

O autuado cingiu a sua impugnação sob o argumento de que ao remeter mercadoria entre estabelecimento da mesma titularidade não há incidência de ICMS, mas que quando das remessas para a sua matriz, em Aracaju, ora questionada, teve de efetuar novo pagamento de ICMS sob a forma de antecipação tributária para o Estado de Sergipe, deduzido o crédito de 12%, correspondente à operação própria do fornecedor no Estado de Pernambuco.

Não tem razão o autuado. Primeiramente porque a Lei Complementar 87/96, a quem a própria constituição estabelece competência para regular nacionalmente o ICMS (art. 155, § 2º, XII), estabelece que “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (art. 12, LC 87/98). Não obstante discussões doutrinárias, prevalece na situação em comento o princípio da autonomia dos estabelecimentos, a instrumentalizar a administração tributária de elementos de fiscalização, sem gerar grandes repercussões financeiras, nas transferências internas e mesmo nas remessas interestaduais, em obediência ao pacto federativo.

Por outro lado, nos termos do art. 373/374, RICMS/BA, nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, mesmo se as mercadorias já tiverem sido objeto de antecipação do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição, nos termos do Convênio ICMS 81/93. Observando-se na nota fiscal que acompanhará as mercadorias, o destaque do ICMS relativo à operação própria, devido a este Estado.

Aqui, o ponto nevrágico da questão. Competiria ao autuante identificar de forma precisa quais operações consignaram as mercadorias recebidas e transferidas, indicando os documentos fiscais correspondentes de forma a expressar corretamente o montante do tributo devido ao Estado da Bahia, em conformidade com o Convênio ICMS nº 85/93 e art. 374, RICMS/BA, do que não cuidou o autuante. Limitou-se unicamente a segregar no livro fiscal do sujeito passivo toda e qualquer transferência interestadual, inclusive para o próprio Estado de Pernambuco, de onde originou as

mercadorias; repetindo tais valores num demonstrativo de fl. 07, sem exprimir materialidade que possa indicar a apuração da base de cálculo da exigência. Outrossim, os dispositivos legais não expressam adequadamente o enquadramento da infração, esculpida no Convênio ICMS 85/93.

Concluo, portanto, que há inseguranças repetidas na apuração da infração e na formação da base de cálculo, resultando em prejuízo ao devido processo legal.

O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) já sumulou e publicou, por meio da Resolução nº 01 de 2002, que “É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”, implicando em nulidade do procedimento, por cerceamento de defesa.

Ainda de acordo com o RPAF/BA, no seu artigo 18, IV, “a”, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Pelo exposto, entendo que os procedimentos utilizados na elaboração deste Auto de Infração violam a legislação tributária, especialmente as regras citadas no RPAF/BA, além das regras do lançamento contidas no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Dito isto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, recomendando à autoridade administrativa que determine a instauração de novo procedimento fiscal a salvo de falhas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 269275.0021/08-0, lavrado contra **TYRESOLES DE SERGIPE INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA**. Recomenda-se que o procedimento fiscal seja renovado.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR