

**PROCESSO** - A. I. Nº 206912.0004/07-9  
**RECORRENTE** - RENAULT DO BRASIL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0075-02/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 10/09/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0246-12/10

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (VEÍCULOS AUTOMOTORES). SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE REMESSA DE VEÍCULOS PARA TESTE, COMODATO E DEMONSTRAÇÃO. FALTA DE RETORNO AO ESTABELECIMENTO DO REMETENTE. Correta a exigência do ICMS quando não houver a comprovação do retorno das mercadorias. Contribuinte comprova o efetivo retorno de parte das mercadorias objeto da autuação. Rejeitado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0075-02/09) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/07, para exigir ICMS, no valor de R\$28.847,22, acrescido de multa de 60% tendo em vista a falta de retenção, e conseqüentemente, do recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas operações de remessa de veículos para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Esta falta de retenção se refere à remessa para teste, comodato e demonstração sem a devida ou adequada comprovação de retorno das mercadorias para o estabelecimento do autuado.

O autuante informou que, para veículos usados, adotou como base de cálculo o valor da operação; para veículos novos, adotou como base de cálculo o preço da tabela fornecido pelo próprio contribuinte, tudo conforme estipulam as cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 132/92. No cômputo do imposto devido por substituição tributária, deduziu o imposto devido na operação própria, relacionado ao valor do produto constante nos documentos fiscais, e confrontou os registros de saídas dos arquivos magnéticos com as notas fiscais coletadas no CFAMT, anexadas ao PAF a título de amostragem.

O autuado apresenta impugnação, trazendo documentos e demonstrativos para embasar suas alegações de defesa, que analisados não foram aceitos pelo autuante. Tomando conhecimento da informação fiscal prestada, novamente a empresa se manifesta. A JJF, em fase de instrução processual, observa de que o autuado alega a impossibilidade de saber quais os critérios utilizados para a lavratura do Auto de Infração (fl. 49). E, considerando que as planilhas de fls. 7, 8 e 10, que fundamentaram a autuação, não continham de forma clara e compreensível a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo; que em sua informação fiscal (fl.101) o autuante afirma que parte da autuação é procedente e que em parte está suficientemente demonstrado de que os bens retomaram ao sendo que na fl.102 disse improceder parcialmente o lançamento se pelo contribuinte às fls.53, mas não apresentou planilha demon

situação apontada; que, após a informação fiscal o autuado se manifestou destacando que, em revisão de ofício, em razão da documentação apresentada na impugnação, houve adequação do débito, passando o mesmo de R\$28.847,22 para R\$6.609,00 e o autuante não apresentou nova informação fiscal, encaminhou os autos ao fiscal autuante para que ele elaborasse demonstrativo com memória de cálculos, identificando de forma clara e compreensível a base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo, observando a cláusula terceira do Convênio ICMS 132/92, evidenciando o valor do crédito fiscal compensado e a alíquota aplicada, culminando no ICMS exigido no Auto de Infração. Foi reaberto prazo de defesa (fl. 115 e 116).

Cumprindo o que foi solicitado, o autuante apresenta novas planilhas e cálculo pormenorizado do imposto exigido. Informa que excluiu da autuação as Notas Fiscais nºs 33188 (fevereiro/2003), 288686, 288688, 288690, 288692, 288694, 288696(outubro/2003), 313452, 313453 e 313456(junho/2004), mantendo a exigência para as Notas Fiscais nº.239447, 239461, (agosto/2002), 27528 (setembro/2002), 282937, 282937, 282939 (agosto/2003), 288689 (outubro/2003) e 313455 (junho/2004) (fls. 120/127). Manifestando-se, o autuado ratifica suas razões de defesa anteriormente apresentadas (fls. 131/132).

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração rejeitando as preliminares de nulidades arguidas por entender que o processo se encontra perfeito, inclusive os erros existentes foram saneados e o autuado pode, claramente, se defender.

No mérito, foi prolatando o seguinte voto:

.....

*Examinando as peças processuais verifico que o procedimento do autuante foi pautado no que estipulam as Cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS nº 132/92 que prevê:*

.....

*Ressalto que o item 3, do § 3º, da Cláusula primeira descrito acima, reza que o regime de que trata o mencionado Convênio não se aplica às remessas em que as mercadorias devam retornar ao estabelecimento do remetente.*

*Ocorre que da amostragem feita pelo autuante nos arquivos magnéticos do contribuinte ele constatou inicialmente que o sujeito passivo deixara de comprovar o retorno ao seu estabelecimento, de veículos remetidos para teste, comodato e demonstração, através das Notas Fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 07 a 10. O contribuinte por sua vez ao se defender relacionou às fls. 53 dos autos documentos fiscais de saídas dos veículos, alegando que houve retorno dessas mercadorias, relacionou, também, notas fiscais com naturezas de operações retornos para teste, de comodato e demonstração. Destacou, à fl. 105, que, em razão da documentação apresentada em sua impugnação houve a adequação do débito, baixando o seu valor de R\$28.847,22 para R\$ 6.609,00, sem, contudo, apresentar elementos demonstrando esses fatos.*

*O processo foi convertido em diligência, sendo que após a revisão fiscal, o autuante excluiu das planilhas de fls. 07 a 10 a exigência fiscal do imposto lançado com base nas Notas Fiscais nº 33188 (fevereiro/2003), 288686, 288688, 288690, 288692, 288694, 288696(outubro/2003), 313452, 313453 e 313456(junho/2004). Nesse particular, cotejando os dados dessas notas fiscais de saídas com os dos documentos fiscais de retorno correspondentes, listados no demonstrativo do contribuinte, à fl.53, face às coincidências dos dados das mercadorias discriminadas tanto nas notas fiscais de saídas quanto nas de retorno, restou comprovado que as mencionadas mercadorias retornaram ao estabelecimento do autuado.*

*Foi mantida a exigência do imposto, especificamente, relativo aos documentos fiscais nº 239447, 239461, (agosto/2002), 27528 (setembro/2002), 282937, 282937, 282939(agosto/2003), 288689 (outubro/2003) e 313455(junho/2004), cópias acostadas aos autos, tendo em vista que o contribuinte não comprovou o retorno das mercadorias neles descritos.*

*Saliento que, o autuante informou, à fl. 100, que os demonstrativos anexados ao Auto de Infração relacionam cada documento fiscal objeto da cobrança, acompanhada de uma amostragem significativa das cópias das notas fiscais correspondentes. Mas na verdade as cópias dos mencionados documentos fiscais coletados no CFAMT, se encontram acostados aos autos, na sua totalidade, consoante re<sup>1</sup>acionada no demonstrativo às fls. 7 a 10 do PAF. Portanto não faz qualquer sentido o contribuinte alegar em sua à documentação que ensejou a autuação.*

*Como só havia demonstrado nas planilhas que embasaram a autuação, de fls. 7 a 10, os dados das notas fiscais, tais como: CNPJ e IE dos clientes, número das notas fiscais, descrição dos produtos, valor total, base de cálculo substituição tributária e ICMS não retido, elementos insuficientes para a instrução, o processo foi convertido em diligência para o autuante Elaborar demonstrativo com memória de cálculos, identificando de forma clara e compreensível à base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo, observando a cláusula terceira do Convênio ICMS 132/92, evidenciando o valor do crédito fiscal compensado e a alíquota aplicada, culminando no ICMS exigido no Auto de Infração. O autuante, após realizar a revisão fiscal solicitada pela 3ª. Junta de Julgamento Fiscal, colacionou aos autos as planilhas de fls. 124 a 127, e com o fulcro nas notas fiscais sem comprovação de retorno dos veículos, deixou demonstrado objetivamente de forma clara e compreensível, o valor da operação tirado das notas fiscais, o montante do crédito fiscal concedido, a importância da base de cálculo da substituição tributária, considerando o valor de tabela fornecido pelo contribuinte, coletado pelo autuante no estabelecimento do autuado, no caso de veículo novo, e o valor da operação em se tratando de veículo usado, retirados das próprias notas fiscais.*

*Na revisão, ao apurar o valor do imposto aplicou corretamente o percentual da alíquota interna de 12%, prevista no inciso III, do art. 51 do RICMS/97, compensou o crédito fiscal de 7%, destacados nas notas fiscais, registrando por último o valor do ICMS remanescente a ser lançado no Auto de Infração, que passou de R\$28.847,22, para R\$18.287,85, consoante demonstrado abaixo:*

.....  
*O contribuinte recebeu cópias dos demonstrativos objeto da revisão fiscal, se pronunciou nos autos, mas não contestou especificamente os seus dados, nem os valores exigidos. Em sua manifestação repetiu, apenas, as mesmas alegações defensivas de que “descabem maiores digressões acerca da revisão de ofício, que, em razão da documentação apresentada na impugnação efetivou a adequação do débito, reiterando o argumento da defesa, dizendo ter baixado valor de R\$28.847,22 para R\$6.609,00”, sem, contudo, carrear aos autos documentos que comprovem cabalmente as suas alegações.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Ao tomar ciência dessa sentença, a empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 149/157), esclarecendo, inicialmente, a tempestividade do recurso interposto. Em seguida, apresenta as conclusões a que chegou a JJF, e observa de que aquela Instância apenas não aceitou excluir da autuação oito notas fiscais, como indicou.

Entretanto, prossegue, a mera ausência de comprovação do retorno das mercadorias não é suficiente para manter o lançamento fiscal, pois ele deve se pautar pelo princípio da verdade material, conforme preconiza o art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), transcrito.

Entende que o fisco deve primeiro provar, ou seja, provar a venda das mercadorias, para depois inferir ter ocorrido a hipótese de incidência do imposto, uma vez que indícios e meras suposições (que as mercadorias foram alienadas) não são suficientes para manter o lançamento fiscal.

Diz ser importante esclarecer de que agiu nos estritos termos da legislação posta, pois todas as notas fiscais emitidas sem a retenção do imposto, claramente serviram para acobertar operações de empréstimo para demonstração de veículo, operação corriqueira na sua atividade.

Objetivando consubstanciar sua argumentação, transcreve as determinações do art. 6º, XIV da norma regulamentar para afirmar que cabe ao fisco, utilizando seu poder de polícia, verificar junto à concessionária que recebeu as mercadorias em comodato, se as mesmas foram alienadas a fim de exigir o ICMS sobre estas supostas operações.

Dizendo não ter o referido poder de polícia, não podendo adentrar no estabelecimento da concessionária e apreender seus livros para constituir todas as provas necessárias para demonstrar a improcedência da autuação, pergunta (e responde) de que nenhuma diligência foi efetuada neste sentido. Em assim sendo, prossegue, a autuação é manifestadamente ilegal, pois *o fisco deve-se valer de todos os meios que lhe são legalmente concedidos para que os lançamentos tributários não se tornem uma arma nas mãos de fiscais que menos diligentes,*

Reafirmando de que as notas fiscais foram emitidas regularmente (ressalta de que uma única diligência realizada já tinha demonstrad

50%, o que demonstrava de que os representantes do fisco não avaliaram se as mercadorias haviam sido devolvidas antes de realizarem o lançamento fiscal.

Concluindo sua impugnação, requer a reforma da Decisão recorrida, e caso não seja este o entendimento de que os autos sejam encaminhados em diligência junto a EUROCAR VEÍCULOS LTDA para verificação dos documentos pertinentes às operações firmadas através das notas fiscais que permaneceram na Decisão de 1º Grau.

A PGE/PROFIS em seu Parecer (fls. 165/167) da lavra da Procuradora Leila Von Söhsten Ramalho opinou pelo não provimento do Recurso interposto. Sintetizando as razões recursais, observa que, como *bem asseverado na Decisão administrativa de primeiro grau, o Convênio ICMS nº 132/92, que disciplinou a modalidade de substituição tributária em referência, atribuindo ao fabricante a obrigação de antecipar o ICMS relativo às saídas de veículos a serem subsequentemente realizadas pelos revendedores, excepcionou, da incidência do regime ali instituído, aquelas operações interestaduais "em que as mercadorias **devam retornar ao estabelecimento remetente**" (item 3, do §3º, da Cláusula 1ª, grifos não originais).* Portanto, fundamental para a não-incidência da substituição tributária o efetivo retorno das mercadorias. Em seguida, diz que o contribuinte, no seu Recurso Voluntário, não nega que o retorno das mercadorias não aconteceu. Apenas alega de que tal fato não poderia lastrear a autuação, necessitando de prova inequívoca da venda subsequente, esquecendo de que na modalidade de substituição tributária, *a qual pressupõe o recolhimento **antecipado** do imposto, a incidência tributária antecede a venda subsequente, não sendo, pois, em qualquer caso, da essência do referido regime a demonstração da saída posterior, bastando que se configure a hipótese prevista no mencionado Convênio ICMS nº 132/92, qual seja a ocorrência de operação interestadual entre o fabricante dos veículos ali relacionados e o estabelecimento revendedor, não sendo demonstrado, no caso específico da Cláusula 1ª, § 3º, item 3, o seu efetivo retomo ao remetente.*

Dessa forma, *estando suficientemente configurada a infração, uma eventual prova em sentido contrário, que lograsse demonstrar que, de fato, houve o retomo dos veículos em questão, ou que estes não restaram subsequentemente vendidos, permanecendo em poder dos revendedores - pouquíssimo crível, haja vista o tempo já decorrido desde as respectivas remessas, ocorridas entre 2002 e 2004 -, incumbiria necessariamente à Autuada, pois ela é quem deveria dispor das hipotéticas notas de entrada das mercadorias em retomo, e, assim, carregá-las aos autos, tal como fez em relação às demais operações posteriormente excluídas da imputação fiscal. E, também, seria perfeitamente possível à Recorrente, na qualidade de fabricante e efetiva proprietária - a se considerar como verdadeiras as suas alegações - dos veículos supostamente emprestados, obter declaração das empresas revendedoras de que estes não foram revendidos, permanecendo ainda em seu poder.*

O procurador assistente, Dr. José Augusto Martins Junior (fl. 168), ratifica o Parecer da Dra. Leila Von Söhsten Ramalho.

## VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de desonerá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração no valor decidido pela 1ª Instância deste CONSEF.

Inicialmente, rejeito o pedido de diligência fiscal requerido pelo recorrente, pelo entendimento sobre a matéria em questão e o fato das provas existentes, estarem em seu poder, tudo conforme determinações de

RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) e explicações que serão adiante feitas.

O Auto de Infração exige ICMS pela falta de retenção e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. A auditoria trata da verificação dos efetivos retornos de veículos que foram remetidos à concessionária neste Estado para testes, comodato e demonstração. Os períodos de apuração foram dos exercícios de 2002 a 2004. O Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2007.

A JJF, após diligência fiscal onde ficou comprovado o retorno das mercadorias consignadas em diversas notas fiscais, decidiu pela manutenção da exigência fiscal em relação às operações realizadas através dos Documentos Fiscais nºs 239447, 239461, (agosto/2002), 27528 (setembro/2002), 282937, 282937, 282939 (agosto/2003), 288689 (outubro/2003) e 313455 (junho/2004), tendo em vista que o contribuinte não comprovou o retorno das mercadorias nelas descritas.

O recorrente impugna o lançamento fiscal em relação a esses documentos fiscais, entendendo de que a mera ausência de comprovação do retorno das mercadorias não é suficiente para manter o lançamento fiscal, diante do princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal, ou seja, o fisco deve primeiro provar a venda das mercadorias, para depois inferir ter ocorrido a hipótese de incidência do imposto, uma vez que indícios e meras suposições não são suficientes para manter o lançamento fiscal. Afora, de que é dele a obrigação de realizar diligência junto a EUROCAR VEÍCULOS LTDA para saber se os veículos foram ou não vendidos, já que único detentor do poder de polícia. Afirma, ainda, que emitiu seus documentos fiscais conforme as determinações legais.

Não merecem guarida os argumentos do recorrente.

Primeiramente, aqui não se está a discutir que o recorrente não tenha emitido seus documentos fiscais na forma determinada na legislação tributária. O que se discute é se os veículos, enviados pelo recorrente para teste, demonstração ou comodato, retornaram ou não, pois a operação foi realizada conforme excepciona a norma tributária.

Como muito bem exposto pela JJF e pela douta PGE/PROFIS o Convênio ICMS 132/92, ao disciplinar a substituição tributária em relação aos veículos, no caso, fabricados pelo recorrente, lhe atribui a obrigação de antecipar o ICMS relativo às saídas de veículos a serem subsequentemente realizadas pelos revendedores. Excepciona tal incidência do regime da substituição tributária, na forma determinada, as operações interestaduais, entre outras exceções, quando as mercadorias **devam retornar ao estabelecimento remetente** (item 3, do § 3º, da Cláusula 1ª).

Em assim sendo, não é necessária a prova inequívoca de que os veículos, posteriormente, foram vendidos ou não, e sim a prova inequívoca dos seus retornos, inclusive como realizado pelo recorrente quando de sua defesa inicial, pois para esta operação, ou seja, a não-incidência da substituição tributária é fundamental tal prova. E, como externado pela PGE/PROFIS *na modalidade de substituição tributária ora analisada, a qual pressupõe o recolhimento **antecipado** do imposto, a incidência tributária antecede a venda subsequente, não sendo, pois, em qualquer caso, da essência do referido regime a demonstração da saída posterior*, bastando, portanto que se configure a hipótese prevista no Convênio ICMS 132/92, qual seja, a ocorrência de operação interestadual entre o fabricante dos veículos ali relacionados e o estabelecimento revendedor.

E a exceção acima exposta deve ser ao fisco, comprovada, pois as operações de retorno, obrigatoriamente, devem estar acobertadas por nota fiscal. A é de propriedade do recorrente. E, acaso, não tendo havido tal e não ao fisco, provar que seus veículos remetidos para



comodato, ainda se encontram na posse dos revendedores compondo o seu ativo imobilizado. Afora, que não me parece crível que o recorrente não possua controles para afirmar desconhecer que veículos de sua propriedade e por ele “emprestados” não retornaram, e ele não sabe mais o seu destino, mesmo com o lapso de tempo ocorrido.

Em assim sendo, no presente caso e como visto, o ônus da prova cabe ao recorrente e não ao fisco, inclusive em obediência ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal. E, diante do exposto, quanto ao poder de polícia que tem o Estado, aqui não tem pertinência de ser aventado.

Por tudo exposto, resta suficientemente configurada a infração em relação às notas fiscais impugnadas e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto mantendo em sua totalidade a Decisão ora recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206912.0004/07-9, lavrado contra **RENAULT DO BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.287,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS