

**A. I. Nº** - 269116.0001/10-5  
**AUTUADO** - COMPANHIA HIDRO ELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO  
**AUTUANTES** - LUIS ADRIANO DE ANDRADE CORREIA, PEDRO JOSÉ SOARES DE ARAÚJO e  
LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 07. 04. 2001

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0071-01/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. O autuado após a defesa apresentada e reconhecimento pelos autuantes dos equívocos apontados no levantamento fiscal que, inclusive, revisaram o lançamento, refazendo os cálculos e reduzindo o valor do débito exigido, reconheceu a procedência parcial da exigência fiscal mediante o pagamento do imposto. Infração parcialmente subsistente. 2.. BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO. DEVOLUÇÕES, RETORNO DE DEMONSTRAÇÃO E TRANSFERÊNCIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Incabível a exigência do imposto nos casos de devolução, haja vista que a devolução de mercadorias não enseja, de forma alguma, o dever de recolher o tributo aos cofres públicos. A legislação do ICMS estabelece que as saídas e retornos interestaduais de mercadorias em demonstração são tributáveis normalmente. Cabível a exigência do imposto, conforme a autuação. As operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa são tributadas normalmente, conforme previsto na legislação do ICMS. Cabível a exigência do imposto. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infrações 02, 03 e 04, parcialmente subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 13/05/2010, exige crédito tributário no valor de R\$ 295.655,64, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de julho a dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 78.318,43, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do ativo imobilizado do estabelecimento, nos meses de julho, agosto, outubro a dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 35.686,19, acrescido da multa de 60%;
3. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do ativo imobilizado do estabelecimento, nos meses de julho a dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 157.060,61, acrescido da multa de 60%;
4. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do ativo imobilizado do estabelecimento, nos meses de julho a novembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.590,41, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício, indicando o endereço de seus advogados legalmente constituídos, para recebimento de notificações e intimações.

Consigna que o objeto do Auto de Infração é a exigência do imposto referente à diferença de alíquotas de ICMS, afirmando que não assiste razão aos autuantes, pelas razões que diz irá demonstrar e comprovará a seguir.

Reportando-se sobre a infração 01, sustenta que não procede a acusação fiscal de que teria deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, pelas razões abaixo:

- **item A** – alega que para o cálculo de ICMS, e conseqüente cobrança de diferença de alíquotas de ICMS, os autuantes, erroneamente, consideraram os valores consignados nas notas fiscais, ignorando a existência de substituição tributária e/ou base de cálculo reduzida nas transações de aquisição de mercadorias que realizou, conforme relação que apresenta. No que diz respeito às notas fiscais contempladas com Substituição Tributária prevista no “Artigo 370 do RICMS/BA”, não observada pelos autuantes identifica as Notas Fiscais ns 34, 7086, 6506, 883, 35, 880, 33, 8763, 213, 8530, 8782, 8783, 9786, 9837, 9838, 10515, 10910, 11348 e 12195. Com relação às notas fiscais com base de cálculo reduzida prevista no artigo 75 e, no inciso V, do artigo 87, do RICMS/BA, identifica as Notas Fiscais ns 95, 96, 97, 136, 4087, 4203 e 9972.

Prosseguindo, ainda se referindo ao item A, assevera que os autuantes se equivocaram ao exigirem o imposto relativo à diferença de alíquota de ICMS, referente à Nota Fiscal nº 45717, haja vista que a transação realizada diz respeito à aquisição de um programa para computador, de uso específico, sobre a qual não incide ICMS, nos termos do artigo 6º, inciso XIV, aliena c, do RICMS/BA.

Sustenta que por tudo que aduziu resta demonstrado que deve qualquer diferença de alíquotas de ICMS referentes aos documentos fiscais acima discriminados;

- **item B** – diz que diversamente da acusação fiscal, não deve ao Fisco Estadual o imposto exigido referente à diferença de alíquotas de ICMS incidente sobre contratação de Serviço de Transporte que deram azo a emissão das Notas Fiscais números 880, 881, 897, 898, 929, 930, 949, 950, 971, 972, 18274, 18275, 18838, 18842, 18847, 18850 e 18851.

Argumenta que não obstante tenha contratado empresas sediadas, em outros Estados, o serviço por elas prestados, era o de transporte dos seus empregados, de suas residências para o trabalho e vice versa, dentro do território do Estado da Bahia. Acrescenta que em virtude das empresas contratadas não serem contribuintes do ICMS neste Estado, reteve e recolheu o ICMS integral referente à contratação sob exame, em favor deste Estado da Bahia, utilizando a alíquota de 17%, conforme comprovam os Relatórios Mensais e respectivos Comprovantes de Pagamento que anexa.

Diz que diante da documentação agora apresentada, resulta demonstrado que nenhuma diferença de ICMS é devida em razão da contratação sob apreciação.

Sustenta que além de ser indevida a diferença de alíquota relativa à contratação de transporte, como revelado acima, os autuantes exigem no presente Auto de Infração, em duplicidade as Notas Fiscais nºs 18275, 18838 e 18847, o que constitui mais um vício encerrado no presente Auto de Infração, reclamando correção;

- **item C** – alega que no presente Auto de Infração está sendo exigida a diferença de alíquotas de ICMS incidentes sobre as Notas Fiscais nºs 7433 e 10887, contudo, tal exigência é indevida, haja vista que as referidas notas fiscais dizem respeito à aquisição de materiais que foram devolvidos dentro do próprio mês de aquisição, conforme consignado nas Notas Fiscais nºs 1058 e 1085 anexadas.

Assevera que tendo os materiais sido adquiridos e devolvidos dentro do próprio mês, não incide o ICMS sobre a primeira operação, acordo com o disposto no artigo 652 do RICMS;

- **item D** – afirma que a exigência da diferença de ICMS relativa à Nota Fiscal 551 é indevida, tendo em vista que a mencionada nota fiscal foi emitida pela própria impugnante, intentando regularizar o material objeto da Nota Fiscal de saída inclusa de nº 418, saída que não foi consumada. Salienta que tal procedimento encontra amparo no inciso X do artigo 201 do RICMS/BA;

- **item E** – alega que a exigência da diferença de alíquotas de ICMS relativa à Nota Fiscal nº 172, é igualmente indevida, pois, referida nota fiscal diz respeito à remessa de bem locado (cilindro de oxigênio) como se vê no corpo do aludido documento fiscal, não incidindo ICMS sobre tal operação, consoante prevê o inciso XIV do artigo 6º do RICMS/BA;

- **item F** – sustenta que a exigência da diferença de alíquota de ICMS relativa às Notas Fiscais nºs 6327, 20356 e 204167, é indevida, em razão de tais notas fiscais se referirem à simples remessa de materiais anteriormente adquiridos através das Notas Fiscais nºs 5385, 19410 e 203211 conjuntamente, tendo a diferença de alíquotas de ICMS incidente sobre as operações sido recolhido integralmente.

Prosseguindo, no que concerne às infrações 02, 03 e 04, registra que a exigência do ICMS nestas três infrações se refere às saídas de bens do ativo imobilizado e de materiais de consumo do seu estabelecimento.

Da mesma forma do que ocorreu na impugnação da infração 01, apresenta suas alegações por item, conforme abaixo:

- **item A** – diz que a exigência de ICMS incidente sobre a saída (devolução) de materiais de consumo – CFOP 5556, 6556 e 6949 - é totalmente indevida. Acrescenta que dúvida não existe acerca da incidência do ICMS sobre operação de devolução de material de consumo, assim como inexiste dúvida quanto à legalidade do contribuinte se beneficiar do crédito do imposto relativo à aquisição do material devolvido, a teor do disposto no artigo 652 do RICMS.

Alega que se valendo do permissivo contido no aludido dispositivo legal, compensou o débito pela saída de mercadorias (devolução), com o crédito de entrada daquelas, em conformidade com o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Invoca, nesse sentido, o entendimento do CONSEF, ao decidir casos semelhantes, nos Autos de Infração ns 281228.0004/05-8 e 269095.0001/07-9, em que figurou no pólo passivo.

Assevera que o ICMS exigido alusivo ao tópico em discussão é totalmente indevido pelos motivos e fundamentos antes sustentados;

- **item B** – afirma que a exigência de ICMS incidente sobre a saída (devolução) de bens do ativo imobilizado - CFOP 5553 e 6553 - é totalmente indevida, haja vista que diz respeito a devolução de bens adquiridos para o ativo imobilizado da CHESF. Aduz que muito embora lhe seja facultada a utilização do crédito da aquisição dos referidos bens, conforme previsto no artigo 652 do RICMS/BA, não vem utilizando referidos créditos desde setembro de 2006.

Salienta que se assim vem procedendo, não é lícito que pague ICMS sobre a devolução dos bens que adquiriu sem se valer do benefício de utilização do crédito relativo a mencionada aquisição, razão pela qual a exigência é totalmente indevida;

- **item C** – diz que a exigência do ICMS se refere ao retorno de materiais recebidos pela empresa para mera demonstração através da Nota Fiscal nº 820, não tendo utilizado o crédito porventura destacado na Nota Fiscal de recebimento de materiais de nº 9327.

Afirma que não tendo se apropriado do crédito de ICMS relativo à mencionada operação, não é lícito exigir tal imposto sobre a devolução das indigitadas mercadorias, expressada na Nota Fiscal 820, motivo pelo qual o ICMS exigido na operação em apreciação é totalmente indevido;

- **item D** – sustenta que a exigência de ICMS sobre as operações relativas às Notas Fiscais nºs 648 e 879 é indevida, por tratar ditas operações de devolução de bens locados, sobre as quais não incide o imposto em referência, conforme o disposto no inciso XIV do artigo 6º do RICMS/BA. Alega ainda

que não houve destaque de ICMS nas referidas notas fiscais, motivo igualmente revelador da indevida exigência do imposto;

- **item E** – alega que a exigência de ICMS relativa à venda de bens – CFOP 5551 e 5949 é indevida, por ter aludido imposto sido efetivamente recolhido quando devido, e ICMS diferido quando a operação foi de venda de sucata, conforme mostram as notas fiscais que anexa;

- **item F** – diz que os autuantes exigem ICMS sobre as transferências de bens ditos de consumo da impugnante, contudo, razão não lhes assiste, pois, diferentemente do alegado naquela sede, as movimentações realizadas pela empresa não foram de materiais de consumo e sim de bens do seu ativo. Cita a título exemplificativo, a observação contida no corpo das Notas Fiscais nºs 523, 839, 499, 571, 572, anexadas, onde se lê que a movimentação realizada pela CHESF foi de equipamento de medição, compressor de ar, transformador de corrente, etc. Assevera que tais equipamentos são, sem dúvidas, materiais de ativo da empresa.

Salienta ainda que além das aludidas notas fiscais, traz à colação todas as demais que comprovam que os materiais movimentados pela empresa foram de seu ativo. Acrescenta que a movimentação de material do ativo de um estabelecimento para outro da mesma empresa, como feito pela empresa, encontra guarida no artigo 22 do RICMS/BA, sendo, portanto, totalmente indevido o imposto exigido sobre as movimentações em comento.

Frisa que, por amor ao debate, em se admitindo que as movimentações feitas pela CHESF tenham sido de materiais de consumo, também, nesta hipótese, não há incidência de ICMS, conforme prescreve o art. 155 da Constituição Federal, cujo teor reproduz.

Diz que o artigo 155, inciso II, da Carta Política, consigna incidir o ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, descrevendo, assim, o núcleo da imposição através dos conceitos de “*operação*”, “*circulação*” e “*mercadoria*”.

Consigna que “*Operação*”, para fins de incidência do ICMS, é sinônimo de negócio jurídico de natureza mercantil, em decorrência do qual ocorre a circulação de mercadorias, constituindo assim, negócio jurídico celebrado entre distintos sujeitos de direito, com a finalidade precípua de realizar a transferência do domínio de determinada mercadoria, como preleciona Geraldo Ataliba, com apoio em Pontes de Miranda, cujo texto transcreve. Evoca ainda lição de Geraldo Ataliba transcrevendo teor parcial de texto do ilustre mestre.

Realça que não é qualquer negócio jurídico que faz surgir a obrigação de pagamento do montante pecuniário a título de ICMS, havendo no regramento jurídico constitucional referente a tal imposto, menção expressa da existência de dois complementos restritivos, a saber, “*circulação*” e “*mercadoria*”.

Apresenta o significado jurídico do vocábulo “*Circulação*”, dizendo que é a transferência do domínio de determinado objeto, transferência esta que se opera em razão da celebração de negócio jurídico com tal finalidade.

Diz que se compatibilizando os conceitos de “*operação*” e “*circulação*” jurídica, ambos constantes do preceito constitucional delimitador do âmbito de incidência do ICMS, somente se opera a criação de relação jurídica de imposição quando se materializa negócio jurídico bilateral, em decorrência do qual há consumação de transferência do domínio de determinada mercadoria.

Sustenta que no presente caso ocorreu, apenas, e tão somente, transferência de mercadoria de propriedade da CHESF para própria CHESF, o que não caracteriza a existência de operação relativa à circulação de mercadorias, seja pela inexistência do negócio jurídico, entre dois sujeitos de direito distintos, seja como corolário da primeira assertiva, pela inexistência de transferência da titularidade dominial das mercadorias, portanto, não ocorreu subsunção ao fato ora descrito à hipótese abstrata contemplada no artigo 155, II, da Constituição Federal, não estando, por isso mesmo, obrigado a proceder ao recolhimento de quantias relativas ao ICMS em benefício da Fazenda Estadual. Cita e

reproduz lição do mestre Geraldo Ataliba, nesse sentido. Afirma que este entendimento é predominante também no Egrégio Superior Tribunal de Justiça e no Superior Tribunal Federal

Reitera que inexistente, no caso sob exame, relação de imposição e, conseqüentemente, também não existe o crédito de ICMS exigido na autuação.

Registra que instruem a impugnação todas as notas fiscais, comprovantes e relatórios de recolhimentos do ICMS nela referidos (anexos 02, 03 e 04).

Conclui requerendo o julgamento pela improcedência total do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 484 a 498, esclarecendo que o autuado é uma empresa concessionária de serviço público de fornecimento de energia elétrica, realizando as atividades de geração, transmissão e comercialização de energia elétrica, sendo que sua área de atuação abrange todos os Estados da Região Nordeste, existindo unidades geradoras em alguns deles, e unidades consumidoras em todos, sejam as próprias concessionárias distribuidoras estaduais, ou consumidores industriais.

No que concerne às alegações defensivas relativas à infração 01, abordam item por item os argumentos defensivos, conforme abaixo:

- **item A** – dizem que o autuado relaciona as notas fiscais relativas à Substituição Tributária prevista no artigo 370 do RICMS/BA, não observadas no levantamento.

Registram que com relação às Notas Fiscais ns 34, 7086, 6506, 883, 35, 880, 33, 8763, 213, 8530, 8782, 8783, 9786, 9837, 9838, 10515, 10910, 11348 e 12195, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não é devida a exigência do ICMS diferença de alíquotas, razão pela qual foram retiradas, total ou parcialmente, nos novos levantamentos fiscais que anexaram à Informação Fiscal.

Consignam que o autuado também apresenta relação de notas fiscais com base de cálculo reduzida, prevista no art. 75 e art. 87, inciso V, do RICMS/BA, que não observaram na autuação, no caso, as Notas Fiscais ns 95, 96, 97, 136, 4087, 4203 e 9972. Acrescentam que, relativamente às Notas Fiscais n.s 95, 96, 97 e 136 da Claro Comércio e Representações Aeronáuticas Ltda. (CNPJ 08.067.614/0001-00), e as NF's 4087 e 4203 da Planave Rio Aviação Ltda. (CNPJ 02.400.099/0001-44), requer um exame mais apurado da legislação pertinente e do procedimento adotado na operação, bem como na defesa do contribuinte.

Observam que as operações de comercialização de peças de aeronaves realmente possuem uma previsão de redução de base de cálculo concedida no Convênio 75/91, e incorporada à legislação tributária estadual no RICMS/BA, no art. 75, mais seus incisos e parágrafos, cujo teor transcrevem.

Frisam que as operações de compra de peças para aeronaves objeto desta questão estão concentradas em apenas dois fornecedores, que são: Claro Comércio e Representações Aeronáuticas Ltda. (CNPJ 08.067.614/0001-00) e Planave Rio Aviação Ltda. (CNPJ 02.400.099/0001-44).

Ressaltam que a exigência prevista no §3º do art. 75 do RICMS/BA, que é a publicação de Ato COTEPE para fruição do benefício, não foi informada no documento fiscal que amparou a operação, tampouco apresentada pelo autuado em sua peça de defesa, contudo, analisaram todos os Atos COTEPE publicados referentes ao assunto, precisamente os Atos 03/2004, 18/2005, 61/2005, 84/2006, 12/2007, 01/2008, 24/2008, 36/2008, 17/2009, 27/2009 e 28/2009, e confirmaram que os referidos fornecedores estão relacionados em Ato COTEPE, e, conseqüentemente, podem usufruir do benefício fiscal de redução da base de cálculo, desde que atendidas as demais exigências.

**Realçam que o fornecedor Claro Comércio e Representações Aeronáuticas Ltda. (CNPJ 08.067.614/0001-00) foi incluído inicialmente no Ato COTEPE 84/2006, sendo mantido nos demais Atos COTEPE, inclusive aqueles em vigor no período objeto da verificação fiscal, que são os Atos 01/2008, de 16/01/2008, e 17/2009, de 15/04/2009. Já o outro fornecedor, Planave Rio Aviação Ltda. (CNPJ**

02.400.099/0001-44), foi incluído desde o primeiro Ato COTEPE, 03/2004, de 29/01/2004, sendo mantidos em todos os demais publicados posteriormente.

Observam que muito embora o cumprimento dessa exigência seja necessário para fruição do benefício, não é suficiente para tanto, haja vista a previsão contida no inciso IV do §1º do art. 75, do RICMS/BA. Ou seja, no caso de operações de venda de partes, peças, acessórios ou componentes de aeronaves, efetuados para proprietários e arrendatários de aeronaves é necessária a identificação destes pela anotação da respectiva matrícula e prefixo no documento fiscal.

Dizem que conforme se pode comprovar pela simples análise visual das notas fiscais emitidas na operação, cujas cópias foram anexadas na peça de defesa e constam às fls. 62, 63, 64, 78, 100 e 108, somente em uma delas houve a anotação da matrícula e prefixo da aeronave no documento fiscal, que foi a Nota Fiscal n. 4203, fl. 100, onde consta o prefixo de 2 aeronaves, no caso, PP-MCJ que é um helicóptero Bell 206B JetRanger e PT-SHP que é um avião Embraer BEM-110P1A Bandeirante.

Afirmam que relativamente às Notas Fiscais n.s 95, 96, 97, 136 e 4087, tendo o autuado descumprido esta exigência explicitada pela norma tributária, o benefício fiscal de redução de base de cálculo, previsto no Convênio 75/91 e art. 75 do RICMS/BA, não pode ser aplicado para as referidas operações.

Asseveram que sendo improcedente a alegação do autuado, e mantidas as referidas notas fiscais no levantamento fiscal anexo à Informação Fiscal, com exceção da Nota Fiscal n. 4203, cujo cálculo do ICMS Difal foi refeito considerando-se a redução de base de cálculo prevista.

Quanto à alegação defensiva referente à Nota Fiscal n. 9972 (fls. 67), correspondente à aquisição de toner para impressora laser, sustentam que não existe previsão de redução de base de cálculo para operações interestaduais com aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos, bem como suprimentos de uso em informática e impressão. Dizem que de fato existe a previsão do art. 87 do RICMS, cujo teor transcrevem, que concede redução de base de cálculo nas operações internas para os referidos produtos. Mantêm a exigência referente a esta nota fiscal.

Com relação à Nota Fiscal n. 45717 afirmam que não tem razão o autuado quando alega que os autuantes se equivocaram com relação à cobrança do ICMS Difal, por se tratar de aquisição de software, sobre o qual não incidiria ICMS, a teor do art. 6º, inciso XIV, alínea c, do RICMS/BA, pois o referido dispositivo regulamentar trata de não incidência do ICMS nas saídas de software elaborados sob encomenda para uso específico do encomendante, o que não é o caso, pois não há informação na nota fiscal acerca disto e o pequeno valor do software indica ser um programa para computador de série, não de encomenda. Acrescentam que, além disso, na nota fiscal o fornecedor informa que o ICMS foi calculado segundo o art. 50 do RICMS/SP, que previa tributação apenas sobre o meio físico, porém, a citada norma foi revogada em 30/01/2007, pelo Decreto 51.520, portanto, antes da ocorrência da operação. Registram que o inciso X do art. 56 do RICMS/BA, que também previa a tributação com base em 2 vezes o valor do meio físico, também foi revogado antes da operação em questão, pelo Decreto 10.569, de 12/11/2007, com efeitos a partir de 01/01/2008. Mantêm a exigência referente a esta nota fiscal;

- **item B** – esclarecem que durante a ação fiscal o contribuinte não alegou que houve retenção e recolhimento do ICMS devido, nas operações de transporte de empregados realizadas por empresas de transporte rodoviário situadas em outras unidades da Federação, sendo induzidos a erro, uma vez que o autuado efetuou a retenção e recolhimento do ICMS devido nas referidas operações, sendo inaplicável a exigência do ICMS Difal.

Dizem que procederam a retificação dos levantamentos com a retirada da exigência do ICMS Difal nas operações de transporte de passageiros (empregados) do autuado, no caso, as Notas Fiscais n.s 880, 881, 897, 898, 929, 930, 949, 950, 971, 972, 18274, 18275, 18838, 18842, 18847, 18850 e 18851. Acrescentam que retiraram a exigência em duplicidade relativa às Notas Fiscais n.s 18275, 18838 e 18847;

- **item C** – dizem que no caso das Notas Fiscais n.s 7433 e 10887, o autuado solicita a retirada destas do levantamento fiscal alegando que as mercadorias foram devolvidas através das Notas Fiscais n.s 1058 e 1085, e que, por isso não haveria a incidência do ICMS Difal.

Contestam o argumento defensivo sustentando que o procedimento está correto, haja vista que lançaram na planilha Anexo II as Notas Fiscais n.s 7433 e 10887 de aquisição, com o respectivo cálculo do ICMS Difal. Já na planilha Anexo III lançaram as Notas Fiscais n.s 1058 e 1085 de devolução com o ICMS destacado, efetuaram o cálculo do ICMS Difal a ser estornado, e na planilha Anexo I procederam ao abatimento desse estorno para se encontrar o valor correto que o autuado deveria ter recolhido à época. Afirmam que desta forma, não cabe se retirar a Nota Fiscal n. 46 do demonstrativo de débito, uma vez que também estão lançadas as notas fiscais de devolução;

- **item D** – dizem que a norma citada pelo impugnante trata de emissão de documento fiscal para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais. Consignam que muito embora o procedimento não esteja de acordo com a legislação tributária, acataram a retirada das notas fiscais dos levantamentos, uma vez que não houve prejuízo financeiro ao Estado, pois o crédito da nota fiscal de desfazimento da operação é igual ao débito da nota fiscal da operação anterior, ou seja, devolução de compra de material de uso e consumo.

Salientam que se trata de uma operação atípica, em que o procedimento correto seria o cancelamento da Nota Fiscal n. 418, emitida para proceder à devolução de aquisição de material de uso e consumo, contudo, por já ter procedido à circulação física das mercadorias, com retorno, impossível o cancelamento.

Registram que com base no entendimento que acataram retiraram a Nota Fiscal n. 551 do Anexo II e da Nota Fiscal n. 418 do Anexo III. Acrescentam que no Anexo IV, mantiveram a exigência do ICMS destacado na Nota Fiscal n.418, pois deveria ter sido lançado a debito na sua escrituração fiscal. O crédito que anularia este débito é o que está destacado na Nota Fiscal n. 551, o qual não foi utilizado pelo autuado por livre deliberação. Ressaltam que o crédito fiscal é um direito com prazo decadencial de utilização. Assinalam a retificação no Anexo IV referente à Nota Fiscal n. 418, no valor da base de cálculo utilizado, e, conseqüentemente, no valor do ICMS devido;

-**item E** – reconhecem que a natureza da operação realmente é uma remessa para locação, e, portanto, fora do campo da incidência do ICMS, conforme previsto no art. 6º, inciso XIV, alínea a, do RICMS/BA, motivo pelo qual excluem a nota fiscal nos novos levantamentos fiscais;

- **item F** – observam que o autuado alega que as Notas Fiscais n.s 6327, 20356 e 204167 se referem a substituição de peças em garantia, ou material faltante no envio anterior, e que o ICMS Difal foi pago quando da primeira aquisição pelas Notas Fiscais n.s 5385, 19410 e 203211, contudo, não apresenta cópia dessas notas fiscais, bem como o registro de escrituração delas nos seus livros fiscais.

Salientam que analisando a escrituração fiscal solicitada na fiscalização anterior, detectaram apenas o registro da Nota Fiscal n. 19410, cujo ICMS Difal não foi pago pela CHESF quando de sua entrada, mas foi objeto de exigência pelos autuantes no Auto de Infração 269116.0001/09-1, no Anexo II dos demonstrativos daquele Auto.

Afirma que, desta forma, uma vez que não existe prova do pagamento do ICMS Difal, como alegado pelo autuado, mantém a exigência em relação às Notas Fiscais n.s 6327 (fls. 118) e 204167 (fls. 130). Com relação à Nota Fiscal n. 20356 (fls. 112), que é substituição de peça em garantia, dizem que retiram a exigência de imposto, uma vez que já fora exigido no Auto de Infração 269116.0001/09-1, o ICMS Difal sobre a Nota Fiscal n. 19410, que foi a aquisição da peça originária.

Observam que foi detectado, durante a Informação Fiscal, erro de cálculo na planilha do ANEXO III - Demonstrativo do ICMS Estorno Difal Devoluções Sefaz, na coluna Estorno do Difal, sendo que procederam às retificações devidas.

Consigam que com as novas retificações acima explicitadas, o valor do ICMS Difal calculado, e demonstrado detalhadamente nos Anexos I, II e III que seguem com a Informação Fiscal ficam discriminados, passando o valor do ICMS devido para R\$ 44.632,44.

Consignam que nos meses de agosto de 2009 e outubro de 2009 foram encontrados valores positivos favoráveis ao contribuinte, razão pela qual foi lançado o valor zerado no novo demonstrativo de débito que substituiu o anterior no Auto de Infração.

No respeitante às alegações defensivas relativas às infrações 02,03 e 04, frisam que na realidade correspondem a apenas uma infração, tendo havido a separação apenas em função da alíquota aplicável.

Da mesma forma que contestaram a impugnação da infração 01, item por item, também fizeram com estas infrações, conforme abaixo:

- **item A** – dizem que o autuado apresenta uma interpretação equivocada da legislação tributária no tocante a fato gerador, crédito tributário e crédito fiscal.

Frisam que a operação de devolução de material de uso e consumo (CFOP 5556 e 6556) é tributada normalmente, não estando em nenhuma das hipóteses de isenção, não incidência ou mesmo suspensão do tributo. Desta forma, a devolução de mercadoria, ativo imobilizado ou material de uso e consumo é fato gerador do ICMS, pois ocorre uma circulação de mercadoria com troca de titularidade da mesma. Assim, no momento em que o fato se realiza, surge para o sujeito passivo, no caso a CHESF, a obrigação tributária principal, que é o crédito tributário.

Dizem que o crédito fiscal é uma ficção jurídica e contábil criada para operacionalizar a não cumulatividade do ICMS, para que o imposto incida nas diversas fases de comercialização até o consumidor final, resultando em uma distribuição de recursos financeiros pelas unidades Federadas pelas quais a mercadoria circular.

Salientam que enquanto o pagamento do crédito tributário é um dever imposto ao contribuinte, constituindo na obrigação tributária principal, o crédito fiscal é um direito que este tem para evitar uma oneração excessiva do tributo.

Realçam que a utilização do crédito fiscal para abater o montante a ser recolhido pelo contribuinte ao Erário Público segue procedimentos legais e regulamentares para que haja validade e controle, assim, para o contribuinte utilizar o crédito fiscal é necessário que proceda à sua escrituração nos livros fiscais próprios, sob pena de decadência desse direito pelo decurso do prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Ressaltam que uma prova inequívoca de que o crédito fiscal é um direito é o fato de que é passível de perimento pela falta de escrituração dentro do período decadencial, existindo prazo para sua utilização, conforme prevê o art. 93, §3º, do RICMS/BA, que reproduzem.

Salientam que cabe ao sujeito passivo a manifestação do seu interesse em utilizar-se do direito ao crédito fiscal, a qual se materializa pela escrituração fiscal dos valores de crédito a que tem direito.

Aduzem que ao Auditor Fiscal não cabe a função de obrigar o sujeito passivo a utilizar-se dos créditos fiscais, devendo, porém, quando estiverem devidamente escriturados, considerá-los no cálculo do imposto devido.

Observam que o ICMS é um imposto cujo crédito tributário é constituído pelo lançamento por homologação, sendo que nesse tipo de lançamento, o contribuinte, tem a obrigação de efetuar o lançamento, que corresponde à apuração do imposto devido, sendo este lançamento posteriormente homologado pela autoridade competente. Caso o sujeito passivo não proceda ao lançamento, a autoridade fiscal deve fazê-lo de ofício.

Sustentam que, no presente caso, ocorreu o fato gerador do ICMS, a circulação de mercadoria decorrente da devolução e, conseqüentemente, surgiu a obrigação principal consistente em pagar o



imposto devido. Acrescentam que ao não escriturar o débito pela saída desses bens, o sujeito passivo deixou de efetuar o lançamento a que estava obrigado, sendo que a legislação determina que a autoridade administrativa proceda ao lançamento de ofício.

Prosseguindo, passam a esclarecer o procedimento adotado pelo autuado e sua intenção manifestada na peça de defesa.

Consignam que com relação à aquisição de materiais de uso e consumo, a legislação tributária não concede o direito ao crédito fiscal, contudo, como definido claramente no art. 652 do RICMS/BA, o contribuinte, ao fazer a devolução de material de uso e consumo, tem o direito de se creditar do ICMS lançado na nota fiscal de devolução. Já com relação ao ICMS Difal que houver sido pago ou debitado quando da aquisição, o contribuinte tem o direito de proceder ao lançamento, a título de crédito fiscal, do estorno do débito do imposto escriturado.

Salientam que no caso em discussão, o autuado muito embora em diversos casos tenha efetuado o destaque do ICMS na nota fiscal de devolução, não escriturou este débito, bem como não escriturou o crédito, alegando com isso que não há o que se exigir, haja vista que o débito seria totalmente compensado pelo crédito fiscal a que tinha direito.

Contestam o argumento defensivo, dizendo que não houve o registro escritural desse crédito fiscal, o que impede a sua utilização, pois resulta em total desacordo com as normas tributárias que regem a matéria, bem como impedem um efetivo controle que impeça do contribuinte vir a registrar em momento posterior este crédito fiscal, antes de decorrido o prazo de 5 anos, e, com isso, utilizá-lo para compensar valores de ICMS referentes a outras operações.

Asseveram que não há que se ater apenas à questão prática e à repercussão financeira.

Admitem que, caso o contribuinte houvesse cumprido a legislação tributária, não haveria ICMS a ser recolhido nestas operações, pois o crédito fiscal que ele utilizasse compensaria por completo o valor do ICMS devido nas operações de devolução, contudo, as normas tributárias devem ser seguidas literalmente e, além disso, nada impede que o autuado possa ainda escriturar estes créditos fiscais, pois decorrem de operações realizadas anteriormente há poucos meses.

Sustentam que diante de toda explanação amparada no texto literal das normas tributárias, é por demais clara a procedência da exigência fiscal;

**- item B** - dizem que os mesmos argumentos são apresentados para este caso, sendo a única diferença que, como se trata de devolução de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado da empresa (CFOP 5553 e 6553), o contribuinte já deveria ter utilizado o crédito fiscal desde a entrada destes no estabelecimento, diferentemente dos materiais destinados ao uso e consumo, para os quais a legislação só permite a utilização dos créditos fiscais no caso de devolução dos referidos materiais.

Afirmam que muito embora o impugnante argumente que não estava utilizando o crédito fiscal na aquisição dos bens para o ativo imobilizado da empresa, deixando de exercer um direito seu, nada impede a exigência do ICMS devido nas operações de devolução destes bens, operações tributadas perante a legislação vigente.

Observam que a única concessão que se pode fazer ao autuado é permitir, conforme explicitado no próprio RICMS/BA, a utilização do crédito fiscal lançado nas notas fiscais de devolução, pela escrituração extemporânea destes créditos nos livros fiscais próprios.

Frisam que no caso das notas fiscais em que o autuado procedeu ao destaque do ICMS, esta utilização do crédito fiscal se opera de imediato, bastando o contribuinte proceder ao seu registro escritural nos livros fiscais próprios. Já no caso das notas fiscais em que o autuado não procedeu ao destaque do ICMS, dizem que após o julgamento pelo CONSEF dando pela procedência da autuação, o autuado poderá efetuar o registro do crédito fiscal desde que efetue o pagamento do imposto devido;

- **item C** – dizem que a legislação é omissa no tocante às remessas e retornos interestaduais de bens em demonstração, sendo que a suspensão da incidência, tipificada no art. 341 do RICMS, aplica-se apenas para as saídas internas de mercadorias remetidas para demonstração. Registram que os artigos 599 a 604 do RICMS/BA detalham a forma de se proceder com a suspensão da incidência nestas remessas, e do encerramento da fase de suspensão pelo decurso do prazo permitido, bem como da mudança de titularidade da mercadoria.

Afirmam que como a legislação tributária, no caso, o art. 108, §2º do CTN, não permite a aplicação da equidade no sentido de resultar em dispensa de tributo devido, a interpretação deve ser aplicada da forma mais literal possível. Assim sendo, uma vez que inexistente, na legislação tributária estadual, hipótese de não incidência, isenção, ou suspensão da incidência do ICMS sobre as operações interestaduais de remessa em demonstração, devem ser tratadas como operações tributadas normalmente, valendo dizer que as notas fiscais que amparam as operações deste tipo devem ou deveriam ter o imposto destacado.

Realçam que na Nota Fiscal n. 820, o autuado deixou de fazer o destaque do ICMS devido na operação, contudo, a falta de destaque não impede a exigência do imposto devido na operação, uma vez que esta é tributada normalmente.

Contestam a alegação defensiva de que na Nota Fiscal n. 9327, referente ao recebimento em demonstração do equipamento, não houve destaque do ICMS, afirmando que não procede, haja vista que para esta operação interestadual não existe previsão de não incidência, suspensão ou isenção do ICMS, sendo tanto a remessa interestadual em demonstração quanto seu retorno operações tributadas normalmente;

- **item D** – acatam as alegações defensivas, uma vez que tanto nas remessas, quanto nas devoluções de bens destinados à locação, não incide o ICMS;

- **item E** – reconhecem que o autuado comprovou o recolhimento do ICMS incidente sobre as operações de venda de bens do ativo imobilizado e material de uso e consumo (CFOP 5551), conforme cópia de DAE's anexados à peça de defesa. Reconhecem também que as saídas de venda de sucatas (CFOP 5949) estão amparadas por diferimento do imposto. Dizem que os valores constantes do Anexo IV foram retificados;

- **item F** – assinalam primeiramente que a descrição do bem não é suficiente para classificá-lo como sendo de ativo imobilizado ou material de uso e consumo, haja vista que os bens utilizados em substituição a outros idênticos, decorrente de manutenção corretiva ou preventiva, recebem tratamento, inclusive pelo próprio autuado, de material de uso e consumo.

Em segundo lugar, dizem que a classificação fiscal para estas transferências é feita pelo próprio autuado, que destacou o CFOP 6557 - transferências interestaduais de material de uso e consumo-, em todas as notas fiscais deste item da autuação.

Com relação à argumentação apresentada pelo impugnante de que não haveria, nessas operações, uma circulação jurídica, isto é, transferência de titularidade, mas simples deslocamento físico de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, por não constituir fato gerador do ICMS, com base na Súmula 166 do STJ, contestam o argumento defensivo afirmando que esta Súmula, bem como outras decisões do STJ apresentadas pelo impugnante, dizem respeito à movimentação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situadas no mesmo Estado. Portanto, sua não incidência não gera perda tributária para o Estado onde estão situados o estabelecimento remetente e o destinatário. Acrescentam que por ser o ICMS um imposto de competência estadual, cada contribuinte que possuir unidade em mais de uma unidade federativa deve constituir um estabelecimento autônomo, com inscrição estadual própria, sendo que cada estabelecimento atua como unidade autônoma, procedendo à apuração e recolhimento do ICMS próprio, independentemente de pertencerem ao mesmo titular.

Dizem que, em assim sendo, as transferências de mercadorias ou materiais de uso e consumo entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mas situados em unidades federativas diversas, não se submetem ao disposto na Súmula 166 do STJ, e devem ser tributadas normalmente.

Contestam ainda a alegação defensiva referente ao art. 22, inciso IV do RICMS/BA, afirmando que não se aplica a disposição da legislação tributária estadual ao caso em lide, haja vista que a isenção alcança as movimentações de bens do ativo imobilizado de concessionárias de energia elétrica, estando este artigo em consonância com o Convênio AE 5/72, e suas alterações posteriores (Conv. ICMS 33/90, 100/90, 80/91 e 151/94). Desta forma, a movimentação por transferência interestadual de mercadorias de uso e consumo não está amparada pela isenção prevista no art. 22, inciso IV, do RICMS/BA e, conseqüentemente, devido a exigência do ICMS nas saídas em transferência de materiais de uso e consumo.

Esclarecem que após as análises e comentários acima expostos, estão apresentando novo demonstrativo de débito para as infrações 02, 03 e 04, que segue em anexo à Informação Fiscal, passando a infração 02 para o valor de R\$ 4.699,92, a infração 03 para R\$ 156.691,13 e a infração 04 para R\$ 2.487,68

Finalizam a peça informativa mantendo parcialmente o Auto de Infração.

Intimado o autuado para ciência da informação fiscal este se manifestou, dizendo que concorda com o resultado apresentado pelos autuantes referente à infração 01, inclusive que recolheu o valor exigido, conforme documento de arrecadação que anexa.

Quanto às infrações 02, 03 e 04, diz que discorda veementemente das razões apresentadas pelos autuantes, mantendo as razões de fato e fundamentos de direito sustentados na defesa inicial, a qual reitera.

Consta à fl. 531, extrato contendo detalhes do pagamento do débito reconhecido.

#### **VOTO**

Da análise das peças que compõem o presente processo, verifico que relativamente à infração 01, o impugnante apresenta argumentos e elementos hábeis de provas que elidem parcialmente a autuação.

Na realidade, o impugnante comprovou que a exigência fiscal é indevida em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, além de outros pontos identificados no item A da defesa. Também descaber a exigência referente às prestações de serviços de transporte de seus empregados, sendo inaplicável a exigência do ICMS referente à diferença de alíquotas, conforme identificado no item B. Com relação à alegação contida no item D, conforme dito pelos autuantes, apesar de o procedimento adotado pelo contribuinte não estar em conformidade com a legislação tributária, acataram a retirada das notas fiscais dos levantamentos, uma vez que não houve prejuízo financeiro ao Estado, pois o crédito da nota fiscal de desfazimento da operação é igual ao débito da nota fiscal da operação anterior, ou seja, devolução de compra de material de uso e consumo. Quanto ao argumento contido no item E, os próprios autuantes reconhecem que a natureza da operação realmente é uma remessa para locação, e, portanto, fora do campo da incidência do ICMS, conforme previsto no art. 6º, inciso XIV, alínea a, do RICMS/BA, motivo pelo qual a nota fiscal foi excluída nos novos levantamentos que realizaram.

No que tange ao item D, a alegação defensiva restou comprovada apenas parcialmente, no caso, com relação à Nota Fiscal nº 19410, haja vista que conforme consignado pelos autuantes o “ICMS Difal” não foi pago quando de sua entrada, mas foi objeto de exigência através do Auto de Infração 269116.0001/09-1. Quanto às demais notas fiscais não houve comprovação do alegado.

Noto que na informação fiscal os autuantes além de acatarem parcialmente as alegações defensivas, identificaram também erro de cálculo na planilha original do “ANEXO III - Demonstrativo do ICMS Estorno Difal Devoluções Sefaz,” na coluna “Estorno do Difal”, sendo que efetuaram as

retificações devidas, o que resultou na redução do valor do ICMS devido para R\$ 44.632,43, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$ )
31/07/2009	37.803,60
30/09/2009	457,51
30/11/2009	5.601,61
31/12/2009	769,71
TOTAL	44.632,43

Relevante registrar que o autuado reconheceu o valor do débito remanescente de R\$ 44.632,43, apontado pelos autuantes na informação fiscal, inclusive, efetuando o pagamento, conforme comprovante acostados aos autos.

Diante do exposto, a infração 01 é parcialmente subsistente.

No que concerne às infrações 02, 03 e 04, verifico que tratam do cometimento da mesma irregularidade, ou seja, falta de recolhimento do ICMS, nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, sendo que na infração 02 foram apuradas saídas com alíquota de 7%, na infração 03 saídas com 12% e na infração 04 saídas com 17%.

Para uma melhor compreensão da análise e decisão abordarei os tópicos destas infrações da mesma forma utilizadas pelo autuado e autuante, ou seja, por item.

Assim é que, no que concerne às alegações defensivas referentes aos **itens A e B** – de que a exigência de ICMS incidente sobre a saída (devolução) de materiais de consumo – CFOP 5556, 6556 e 6949 –, e de que a exigência de ICMS incidente sobre a saída (devolução) de bens do ativo imobilizado - CFOP 5553 e 6553 – respectivamente, são totalmente indevidas, verifico que os autuantes contestam tais argumentações sustentando que a operação de devolução de material de uso e consumo (CFOP 5556 e 6556) é tributada normalmente, não estando em nenhuma das hipóteses de isenção, não incidência ou mesmo suspensão do tributo.

Salientam que no caso em discussão, o autuado muito embora em diversos casos tenha efetuado o destaque do ICMS na nota fiscal de devolução, não escriturou este débito, bem como não escriturou o crédito, alegando com isso que não há o que se exigir, haja vista que o débito seria totalmente compensado pelo crédito fiscal a que tinha direito.

Contestam o argumento defensivo, dizendo que não houve o registro escritural desse crédito fiscal, o que impede a sua utilização, pois resulta em total desacordo com as normas tributárias que regem a matéria, bem como impedem um efetivo controle que impeça do contribuinte vir a registrar em momento posterior este crédito fiscal, antes de decorrido o prazo de 5 anos, e, com isso, utilizá-lo para compensar valores de ICMS referentes a outras operações.

Asseveram que não há que se ater apenas à questão prática e à repercussão financeira.

Admitem que, caso o contribuinte houvesse cumprido a legislação tributária, não haveria ICMS a ser recolhido nestas operações, pois o crédito fiscal que ele utilizasse compensaria por completo o valor do ICMS devido nas operações de devolução, contudo, as normas tributárias devem ser seguidas literalmente e, além disso, nada impede que o autuado possa ainda escriturar estes créditos fiscais, pois decorrem de operações realizadas anteriormente há poucos meses.

Quanto à devolução de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado da empresa (CFOP 5553 e 6553), afirmam que o contribuinte já deveria ter utilizado o crédito fiscal desde a entrada destes no estabelecimento, diferentemente dos materiais destinados ao uso e consumo, para os quais a legislação só permite a utilização dos créditos fiscais no caso de devolução dos referidos materiais.

Consignam que muito embora o impugnante argumente que não estava utilizando o crédito fiscal na aquisição dos bens para o ativo imobilizado da empresa, deixando de exercer um direito seu, nada impede a exigência do ICMS devido nas operações de devolução destes bens, operações tributadas perante a legislação vigente.

Observam que a única concessão que se pode fazer ao autuado é permitir, conforme explicitado no próprio RICMS/BA, a utilização do crédito fiscal lançado nas notas fiscais de devolução, pela escrituração extemporânea destes créditos nos livros fiscais próprios.

Noto que a matéria de que cuidam os itens A e B, não se apresenta como novidade no âmbito deste CONSEF, haja vista que de forma semelhante já fora objeto de julgamento através das Câmaras de Julgamento Fiscal – 1ª e 2ª -, conforme os Acórdãos CJF 0377-11/08 e CJF 0380-12/08, inclusive, no qual figurou no pólo passivo dos Autos de Infração n.s 269095.0002/06-7 e 269095.0001/07-9, a CHESF.

Ambas as decisões deram pela insubsistência da autuação quanto à matéria tratada nos itens A e B, valendo aqui reproduzir parcialmente parte do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0377-11/08, a título ilustrativo:

#### “VOTO

No que tange ao Recurso Voluntário, a irresignação do contribuinte cinge-se aos itens 4, 5 e 6, da presente autuação, as quais tratam de uma única materialidade: **“Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento”**, sendo que divisão feita pelos prepostos fiscais em 3 infrações serve apenas para separar os bens supostamente desincorporados por alíquotas (17%, 12% e 7%, respectivamente).

O contribuinte alega, em sua impugnação, que não utilizou o crédito decorrente da entrada das mercadorias no estabelecimento, enquanto que os autuantes afirmam que tal fato é irrelevante, uma vez que a desincorporação de bens do ativo é fato gerador do ICMS, consoante prevê o art. 2º, V, do RICMS.

Em primeiro lugar, se a utilização ou não do crédito fiscal decorrente do ingresso da mercadoria era fator irrelevante para a caracterização da infração, não deveria e não poderia ter constado da autuação como fundamento para exigência do imposto. Ao consignar, de forma expressa em todas as três infrações, que a cobrança se referia ao **“ICMS incidente nas devoluções de bens do Ativo Imobilizado com utilização do crédito fiscal na entrada”**, os autuantes conferiram relevância jurídica à questão do crédito e vincularam a materialidade da cobrança à sua respectiva utilização.

Assim, não era lícito aos autuantes, na informação fiscal, afirmar que tal fato era irrelevante para a caracterização da infração, até mesmo porque a peça de impugnação baseou-se integralmente na assertiva de que o crédito fiscal da entrada jamais foi utilizado.

Com tais considerações, comungo na íntegra com o bem posto parecer exarado pela douta representante da PGE/PROFIS, no sentido de que houve indevida ampliação dos lindes da autuação, ocasionando cerceamento ao direito de defesa o sujeito passivo e importando, desta forma, em nulidade dos referidos itens 4, 5 e 6, a teor do quanto disposto no art. 18, II, do RPAF.

A par disso, da análise dos documentos acostados pelo sujeito passivo, especialmente das notas fiscais de devolução de fls. 678/702, verifica-se que pelo menos boa parte das mercadorias objeto desses itens não são bens do ativo imobilizado; consistem, em sua maioria, bens de uso e consumo do estabelecimento (luvas, fita isolante, óleo, formulários, pastas, canetas, seringas, absorventes, máscaras, sondas, drenos etc.), não havendo falar, dessa maneira, em desincorporação.

O que ocorreu, em verdade, foi a devolução de tais mercadorias na maior parte das vezes por estarem em desacordo com o pedido feito pela recorrente, tendo esta última emitido o documento fiscal competente, atentado para as formalidades constantes do art. 651, do RICMS, quais sejam: destaque do imposto, menção ao motivo da devolução, o número, a série e a data do documento originário e o valor da parte devolvida.

O débito do ICMS foi devidamente destacado nas notas fiscais de saída a título de devolução, o que demonstra a não utilização de eventual crédito registrado em decorrência da entrada e, portanto, evidencia a inexistência de prejuízo para o Fisco.

Aliás, no particular, vale ressaltar o entendimento esposado pela nobre procuradora do Estado, no sentido de que dicção do art. 652, do RICMS, permite concluir que o desígnio do legislador foi o de tornar imune à tributação as operações de devolução de mercadoria. E não poderia ser diferente: a devolução da mercadoria corresponde ao desfazimento da operação de circulação, sendo defeso ao Estado pretender apropriar-se do ICMS decorrente da anterior entrada, sob pena de configurar enriquecimento ilícito.

Não tem qualquer lógica remeter o contribuinte para o procedimento de apropriação de crédito extemporâneo, pois, frise-se, a mera devolução de mercadorias não pode ser tida como fato gerador do ICMS e, desta forma, não enseja, por si só, a cobrança do referido tributo; poderia ensejar, no máximo, a glosa dos créditos lançados na entrada, acaso a saída tivesse ocorrido sem o destaque do imposto, o que, todavia, não é a hipótese dos autos.

Por outro lado, ainda que se tratasse de bens do ativo fixo, tenho que não se pode considerar como ocorrida a efetiva incorporação ao patrimônio do sujeito passivo. Isso porque as devoluções ocorreram, em sua maioria, menos de um mês após o ingresso dos respectivos bens no estabelecimento, tempo esse que, considerando o porte da empresa autuada e volume de compras que deve efetuar mensalmente, é necessário para que se verifique se os produtos recebidos de fato correspondem aos pedidos formulados. Uma

vez verificando que não havia correspondência, a empresa promoveu à devolução das mercadorias, ficando claro que jamais foram incorporadas ou mesmo utilizadas.

Logo, tenho por impertinentes ao caso em comento as regras de desincorporação do ativo imobilizado, até mesmo porque a sua aplicação irrestrita geraria situações esdrúxulas tal como ocorre no presente auto: a empresa que adquire, de determinado fornecedor, bem para integrar o seu ativo deve ser obrigada a utilizar o crédito parceladamente (48 prestações mensais), mesmo que a mercadoria esteja desconforme com o seu pedido, arcando, por outro lado, na íntegra com o débito do imposto destacado na nota de devolução.

A assertiva dos autuantes de que a operação de devolução de mercadoria constitui fato gerador do ICMS, com a devida licença, não encontra o menor amparo jurídico; em verdade, representa uma flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade, pois a devolução nada mais é do que o desfazimento da operação anterior, é justamente a antítese do fato imponente e não enseja, de forma alguma, o dever de recolher o tributo aos cofres públicos.

Por todos esses motivos, tenho que as regras de devolução de mercadorias devem ser aplicadas, sim, às infrações 4, 5 e 6, não podendo subsistir a cobrança engendrada pelos autuantes, a menos que demonstrem, de forma irrefutável, que houve utilização do crédito na entrada, sem a realização do respectivo débito na saída. No caso em comento, como os documentos trazidos ao feito corroboram a tese defensiva e, além disso, os autuantes não contestaram a afirmação de que o crédito da entrada jamais foi lançado no livro próprio, tenho por verídica a tese recursal, a teor do art. 140, do RPAF, não podendo, destarte, subsistir a exigência fiscal.”

Assim sendo, ratifico o entendimento acima esposado, para excluir da autuação os valores exigidos referentes às saídas (devoluções) de materiais de consumo – CFOP 5556 e 6556 – e de bens do ativo imobilizado - CFOP 5553 e 6553 –, por serem indevidos.

No respeitante ao **item C**, observo que o impugnante alega que a exigência do ICMS se refere ao retorno de materiais recebidos pela empresa para mera demonstração através da Nota Fiscal n. 820, não tendo utilizado o crédito porventura destacado na Nota Fiscal de recebimento de materiais de nº 9327, sendo indevida a exigência fiscal.

Vejo também que os autuantes mantêm a autuação, sustentando que a legislação é omissa no tocante às remessas e retornos interestaduais de bens em demonstração, sendo que a suspensão da incidência, tipificada no art. 341 do RICMS, aplica-se apenas para as saídas internas de mercadorias remetidas para demonstração. Registram que os artigos 599 a 604 do RICMS/BA detalham a forma de se proceder com a suspensão da incidência nestas remessas, e do encerramento da fase de suspensão pelo decurso do prazo permitido, bem como da mudança de titularidade da mercadoria. Afirmam que como a legislação tributária, no caso, o art. 108, §2º do CTN, não permite a aplicação da equidade no sentido de resultar em dispensa de tributo devido, a interpretação deve ser aplicada da forma mais literal possível. Assim sendo, uma vez que inexistente, na legislação tributária estadual, hipótese de não incidência, isenção, ou suspensão da incidência do ICMS sobre as operações interestaduais de remessa em demonstração, devem ser tratadas como operações tributadas normalmente, valendo dizer que as notas fiscais que amparam as operações deste tipo devem ou deveriam ter o imposto destacado.

Realçam que na Nota Fiscal n. 820, o autuado deixou de fazer o destaque do ICMS devido na operação, contudo, a falta de destaque não impede a exigência do imposto devido na operação, uma vez que esta é tributada normalmente.

Contestam a alegação defensiva de que na Nota Fiscal n. 9327, referente ao recebimento em demonstração do equipamento, não houve destaque do ICMS, afirmando que não procede, haja vista que para esta operação interestadual não existe previsão de não incidência, suspensão ou isenção do ICMS, sendo tanto a remessa interestadual em demonstração quanto seu retorno operações tributadas normalmente.

Com relação a este **item C**, apesar de divergir do entendimento manifestado pelos autuantes de que a legislação do ICMS é omissa no tocante às remessas e retornos interestaduais de bens em demonstração, pois se trata de operação tributada normalmente, razão pela qual não recebeu qualquer tratamento específico do legislador, constato que a exigência fiscal referente a este item se apresenta correta.

Isto porque, conforme já consignado acima, as saídas e retornos interestaduais de mercadorias a título de demonstração são tributadas normalmente. Em verdade, apenas as saídas internas e respectivos retornos de mercadorias remetidas para demonstração são amparadas pela suspensão da incidência do imposto.

No caso em exame, o contribuinte não destacou o imposto devido na nota fiscal de saída (retorno), argumentando que na nota fiscal de recebimento em demonstração do equipamento, não houve destaque do ICMS. Ou seja, ao seu talante considerou uma operação de saída interestadual tributada normalmente como não tributada, incorrendo na irregularidade apontada na autuação, o que caracteriza como correta a exigência fiscal.

Vale observar que matéria semelhante foi objeto de decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme o Acórdão CJF 0380-12/08, cujo trecho do voto transcrevo parcialmente abaixo:

“VOTO

No que se refere ao item 12, correto o entendimento externado pela Procuradoria Estadual, já que a suspensão do ICMS pleiteada pelo contribuinte só se aplica, nas remessas em demonstração de mercadorias, nas operações internas. A operação objeto da autuação envolve retorno de bens recebidos em demonstração em operação interestadual, não se aplicando a esta situação a norma do RICMS contida no art. 599, que alcança tão-somente, com o instituto da suspensão do imposto, as remessas internas. Para as operações interestaduais haveria a necessidade de Convênio ou Protocolo, aprovado pelo CONFAZ, ou mesmo previsão na lei complementar do imposto, para assegurar o benefício argüido pelo recorrente, norma que inexistente no ordenamento. Portanto, correta a Junta de Julgamento Fiscal, devendo a empresa proceder ao recolhimento do ICMS no valor de **R\$6.930,00**, devendo ser homologadas as demais parcelas já recolhidas em relação aos itens 10, 11 e 12 do Auto de Infração.”

No tocante ao **item D**, constato que os autuantes acataram corretamente a alegação defensiva, haja vista que tanto nas remessas quanto nas devoluções de bens destinados à locação, não incide o ICMS.

Relativamente ao **item E**, verifico que também acertadamente os autuantes acataram os argumentos defensivos, tendo em vista que o impugnante comprovou o recolhimento do ICMS incidente sobre as operações de venda de bens do ativo imobilizado e material de uso e consumo (CFOP 5551), conforme cópia de DAE's anexados à peça de defesa. Acataram ainda corretamente a alegação defensiva referente às saídas de venda de sucatas (CFOP 5949), haja vista que amparadas pelo regime de diferimento do imposto.

No respeitante ao **item F**, divirjo do entendimento manifestado pelo impugnante no sentido de que não haveria nas operações de transferência uma circulação jurídica, isto é, transferência de titularidade, mas simples deslocamento físico de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, por não constituir fato gerador do ICMS.

Na realidade, inexistente na legislação do ICMS qualquer norma que desonere do imposto as operações de circulação de mercadorias realizadas a título de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Em verdade, nessas situações, prevalece o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Cumpra observar que matéria semelhante também foi objeto de decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme o Acórdão CJF 0380-12/08, cujo trecho do voto transcrevo parcialmente abaixo:

“VOTO

Quanto ao item 13 do lançamento, também não merece qualquer reparo a Decisão de 1ª Instância, isto porque a exigência do imposto por diferencial das alíquotas do ICMS, se aplica a toda e qualquer entrada de bens ou mercadorias no estabelecimento recebedor com o intuito de definitividade. Essas entradas poderão se dar a título de compras, transferências ou qualquer outra operação, desde que o objetivo seja a incorporação ou uso no estabelecimento destinatário. Assim prescreve o art. 2º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, *in verbis*:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes;*

Conforme ressaltou a Procuradoria, no Parecer acostado aos autos, o diferencial de alíquota foi instituído, tanto na Constituição da República, como nas Leis dos Estados e do Distrito Federal para que fosse estabelecida a divisão do imposto entre as unidades federadas, em atendimento ao princípio federativo. As alegações recursais quanto a decisões do STJ favoráveis à não-incidência do ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem ser acolhidas na instância

administrativa, primeiro porque essas decisões e a Súmula citada, não têm efeitos vinculantes. Segundo, em razão de somente através de Decisão proferida em sede controle concentrado de constitucionalidade, de competência do Supremo Tribunal Federal, deverá a Administração Pública deixar de aplicar lei, cuja validade perante a Carta Magna seja contestada junto à Corte Suprema.

Assim, considerando o acima exposto, mantenho a Decisão da Junta em relação ao item 13 da autuação. Em decorrência, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e ao Recurso de Ofício, com a homologação dos valores recolhidos pelo contribuinte. ”

Assim, ratifico em todos os seus termos o voto acima reproduzido, sendo correta a manutenção pelos autuantes da exigência com relação a este **item F**.

Diante do exposto, considerando as retificações realizadas pelos autuantes quando prestaram a informação fiscal e acataram parcialmente as alegações defensivas, bem como identificaram erros de cálculos nas planilhas e também realizaram as devidas retificações, conforme o “Anexo IV – Demonstrativo de ICMS devido nas saídas não Recolhido – RETIFICADO” e, ainda, considerando as exclusões dos valores referentes às devoluções abordadas nos itens A e B, conforme explanado acima, o valor total destas infrações passa para R\$ 155.244,32, conforme o demonstrativo de débito das infrações 02, 03 e 04, abaixo:

#### Infração 02

Data de Ocorrência	Valor originalmente apontado no Auto de Infração (R\$)	Valor retificado na Informação fiscal (R\$)	Valor do ICMS julgado devido (R\$)
31/07/2009	701,53	701,53	- 0 -
31/08/2009	5.834,78	2.226,54	1.699,42
31/10/2009	438,27		-0-
30/11/2009	27.525,28	586,02	- 0 -
31/12/2009	1.185, 83	1.185,83	- 0 -
<b>TOTAL</b>	-	-	<b>1.699,42</b>

#### Infração 03

Data de Ocorrência	Valor originalmente apontado no Auto de Infração (R\$)	Valor retificado na Informação fiscal (R\$)	Valor do ICMS julgado devido (R\$)
31/07/2009	24.421,19	24.350,81	24.350,81
31/08/2009	51.431,38	51.288,28	51.288,28
30/09/2009	14.004,45	14.004,45	10.946,46
31/10/2009	24.329,42	24.173,42	24.173,42
30/11/2009	29.811,14	29.811,14	29.811,14
31/12/2009	13.063,03	13.063,03	12.223,03
		<b>TOTAL</b>	<b>152.793,14</b>

#### Infração 04

Data de Ocorrência	Valor originalmente apontado no Auto de Infração (R\$)	Valor retificado na Informação fiscal (R\$)	Valor do ICMS julgado devido (R\$)
--------------------	--	---	------------------------------------



31/07/2009	4.426,15	2.057,70	335,60
31/08/2009	14.706,39	-0-	-0-
30/09/2009	410,96	13,82	-0-
31/10/2009	956,76	416,16	416,16
30/11/2009	4.090,15	-0-	-0-
		TOTAL	<b>751,76</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

### 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 **269116.0001/10-5**, lavrado contra **COMPANHIA HIDRO ELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$199.876,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, “a”, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, cabendo a homologação do valor recolhido.

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, 25 de março de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR