

PROCESSO - A. I. Nº 129118.0103/10-7
RECORRENTE - DIAGEO BRASIL LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0280-01/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/12/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0354-11/13

EMENTA: ICMS. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BEBIDAS QUENTES. **a)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. O autuado não apresentou os elementos indispensáveis para confirmação do efetivo retorno das mercadorias e, conseqüentemente, do desfazimento do negócio, sendo indevida a dedução dos valores retidos e não recolhidos, conforme procedido. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Restou comprovado que todas as operações de retorno de mercadorias elencadas no demonstrativo de fls. 46 e 47, atenderam às formalidades estabelecidas pelo artigo 654 do RICMS como pressuposto para produção dos correspondentes efeitos fiscais. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JF – Junta de Julgamento Fiscal em 19/10/2011 (Acórdão de fls. 1.839 a 1.850) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2010, com o objetivo de exigir do oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 332.726,31 em decorrência do cometimento de 03 infrações.

Na oportunidade em que apresentou sua defesa o sujeito passivo reconheceu a procedência da exigência consubstanciada no item 01, pelo que procedeu ao respectivo recolhimento, restando controversos os débitos exigidos através dos itens 02 e 03, cujas infrações são a seguir descritas para melhor análise:

- 02 Falta de retenção e recolhimento, por parte do contribuinte substituto, do ICMS devido nas operações subsequentes de vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia em 30/03/2009 e cujas saídas físicas ocorreram em 01/04/2009, data a partir da qual as disposições do Protocolo nº 14/06 passaram a produzir efeitos;
- 03 Falta de recolhimento do ICMS retido pelo contribuinte substituto, relativo às operações subsequentes de vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de maio a julho, novembro e dezembro de 2009, em razão de dedução indevida a título de devolução de mercadorias, cujo desfazimento do negócio não foi suficientemente comprovado.

Concluída a instrução do feito, os autos remetidos à apreciação pela 1ª JF que entendeu por bem, à unanimidade, julgar Procedente o Auto de Infração o que fez nos seguintes termos:

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre três infrações imputadas ao autuado, sendo as infrações 01 e 03, referentes à falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, e a infração 02, referente à falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

No que concerne a infração 01, verifico que a exigência fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS-ST retido, referente ao mês de maio de 2009, sendo a irregularidade reconhecida pelo autuado que, inclusive, efetuou o recolhimento do valor exigido, conforme extrato do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, acostado aos autos às fls. 1.520 a 1.522.

Diante disto, a infração 01 é integralmente subsistente.

No que concerne à infração 02, constato que decorreu do fato de o autuado não ter efetuado a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, tendo as saídas físicas das mercadorias ocorridas na data da produção dos efeitos do Protocolo 14/06 com a inclusão no art.353, II do RICMS/BA, isto é, em 01/04/2009.

Vejo que o impugnante rechaça a acusação fiscal sob o argumento de que a substituição tributária com bebidas quentes é regulada pelo Protocolo nº 14/06 o qual impõem ao remetente destas mercadorias a responsabilidade por substituição, conforme determinação de sua Cláusula Terceira, contudo, o referido protocolo apenas passou a produzir efeitos em relação ao Estado da Bahia em 01/04/2009, após acréscimo ao Anexo 86 do RICMS/BA, razão pela qual somente a partir de 01/04/2009, os estabelecimentos remetentes localizados noutros Estados, que realizassem operações de circulação de bebidas quentes com o Estado da Bahia, passaram a ser obrigados a recolher o ICMS-ST para esta unidade da Federação, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Sustenta que as autuantes partiram de uma premissa equivocada de que o fato gerador do ICMS (circulação de mercadoria), ocorreria com o descolamento físico da mercadoria do estabelecimento remetente, tendo em vista que a venda, ou seja, a operação de circulação econômica e jurídica, ocorreu em 31/03/2009, sendo o seu respectivo transporte realizado em 01/04/2009, sendo indubitável que a concretização da transferência de titularidade do bem ocorreu em 30/03/2009, com a circulação jurídica, formalizada pela emissão das notas fiscais de saída, e não no dia 01/04/2009, data em que se efetivou a mera circulação física do bem, conforme atestam os conhecimentos de transporte acostados aos autos.

Diz que desta forma, como no dia 30/03/2009 o Protocolo nº 14/06, ainda não estava produzindo efeitos em relação ao Estado da Bahia, agiu corretamente em não efetuar a retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS-ST, uma vez que nesta data ainda não poderia ser caracterizado como sujeito passivo responsável pela substituição tributária perante o Estado da Bahia.

Noto, também, que as autuantes contestam o argumento defensivo, afirmando que as notas fiscais relacionadas no Anexo II (fl. 31) foram emitidas em 30/03/2009, todas sem indicação da data de saída, sem retenção e conseqüente recolhimento do ICMS-ST, tendo os respectivos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas sido emitido em 01/04/2009, demonstrando que só então ocorreu a efetiva saída, a efetiva circulação das mercadorias do estabelecimento, fato esse reconhecido pelo autuado em sua impugnação. Sustentam que o impugnante incorre em equívoco, uma vez que o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 é bastante claro ao definir no inciso I que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, o que é aplicável ao caso em tela.

Conforme se observa da análise dos argumentos defensivos e contestação das autuantes, o cerne da questão reside em se determinar, no presente caso, se o fato gerador do ICMS-ST ocorreu em 30/03/2009, com a emissão da nota fiscal, conforme alega o impugnante ou em 01/04/2009, com a saída efetiva das mercadorias do estabelecimento, conforme sustentam as autuantes.

O Código Tributário Nacional ao conceituar fato gerador da obrigação principal estabelece no seu art. 114 que:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Já a Lei Estadual nº 7.014/96 – que trata do ICMS no Estado da Bahia – ao dispor sobre o fato gerador assim dispõe no seu art. 1º, incisos I, II e III:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

- I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias;*
- II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;*
- III - a prestação de serviços de comunicação.”*

A leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos permite concluir que a Lei nº 7.014/96, definiu as situações necessárias e suficientes para ocorrência do fato gerador do ICMS, sendo que, no caso de que cuida o Auto de Infração em exame, a situação diz respeito à realização de operações relativas à circulação de mercadorias.

A questão agora se cinge na determinação do momento de ocorrência do fato gerador – matéria de que cuida esta infração -, para se identificar a quem assiste razão se ao Fisco ou ao autuado.

A resposta se encontra no art. 12, inciso I da Complementar nº 87/96, que assim dispõe:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Também a Lei Estadual nº 7.014/96 – que trata do ICMS no Estado da Bahia – estabelece o momento de ocorrência do fato gerador no seu art. 4º, inciso I, conforme reproduzido abaixo:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Portanto, em conformidade com os dispositivos legais acima transcritos, não resta dúvida que no caso de que cuida este item da autuação, o fato gerador do ICMS ocorreu no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo e não no momento de emissão da nota fiscal, conforme aduzido pelo impugnante. Vale dizer que assiste razão as autuantes quanto à acusação fiscal.

Ademais, há que se observar que nos termos do art. 220, inciso I do RICMS/BA, abaixo transcrito, a nota fiscal será emitida antes de iniciada a saída das mercadorias, valendo dizer que a indicação apenas da data de emissão não caracteriza a ocorrência do fato gerador ou do negócio jurídico. E tanto é assim que enquanto não realizada a saída das mercadorias a nota fiscal pode ser cancelada, por ainda não ter ocorrido o fato gerador.

“Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;”

Diante do exposto, considero subsistente esta infração.

Quanto à infração 03, inicialmente, no que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, verifico que a exigência fiscal decorreu do fato de ter o autuado deduzido do ICMS retido a recolher, nos meses autuados, os valores declarados nas GIAs ST a título de devolução, sem apresentação de documentos suficientes que comprovassem o desfazimento do negócio e o retorno físico das mercadorias que respaldassem tal dedução, conforme determinam o Convênio ICMS 81/93 (cláusulas quarta e oitava) e RICMS/BA (arts.654, inciso V) e o Protocolo 14/06 (v.Anexo III-a parte integrante deste PAF.

Observo que o impugnante alega que foram apresentadas todas as Notas Fiscais de saída, devidamente anotadas com a motivação do retorno e suas respectivas Notas Fiscais de entrada, emitidas, lançadas e arquivadas nos termos do art. 654 do RICMS/BA, bem como os correspondentes conhecimentos de transporte, no Anexo III-a do próprio Auto de Infração, (Doc. 04 da impugnação). Diz, ainda, que foram apresentados os livros Registro de Saídas - Doc. 05 da impugnação; livros Registro de Entradas – Doc. 06 da impugnação, assim como os documentos contábeis que comprovam o desfazimento do negócio – Doc. 07 da impugnação; e o livro Razão Contábil – Doc. 02 da manifestação sobre as Informações Fiscais.

Vejo, também, que as autuantes afirmam que o autuado anexou alguns Conhecimentos de Transportes de Cargas - CTRC's e que ao cotejarem com as notas fiscais acostadas aos autos, verificaram a existência de inconsistências, conforme identificam.

A análise das razões apresentadas pelo impugnante em confronto como os argumentos das autuantes, bem como dos elementos acostados aos autos referentes a esta infração, permitem concluir que, efetivamente, as divergências identificadas pelas autuantes são procedentes.

Isto porque, no caso de retorno por desfazimento do negócio, o art. 654 do RICMS/BA, estabelece os procedimentos que devem ser adotados para comprovação da operação, conforme se verifica na reprodução do referido dispositivo regulamentar abaixo:

“Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

I – emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;

II - lançar a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso;

III - manter arquivada a 1ª via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a indicação prevista no § 1º;

IV - anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente;

V - exibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.

§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".

§ 2º O transportador da carga observará, ainda, o disposto no inciso II do art. 636, relativamente ao Conhecimento de Transporte."

Verifico do exame dos elementos acostados aos autos que o impugnante não consegue elidir a autuação, haja vista que as inconsistências e divergências identificadas pelas autuantes, efetivamente, existem nos documentos acostados pelo autuado, a exemplo, das fls. 1.622 a 1.624, onde se verifica a divergência entre as quantidades transportadas na remessa e no retorno; fls. 1670 a 1.672, onde se verifica que a saída foi destinada para a Walmart Salvador-BA de 100 caixas e retorno foi da Viti Vinicola Cereser Pernambuco de 720 caixas; às fls. 1.682 e 1.683, inexistente CTRC; às fls. 1717 a 1719 e 1.742 a 1.744, CTRC com vários números de notas fiscais preenchidas manualmente, embora com a mesma quantidade de caixas da nota fiscal de saída; fls. 1.754 a 1.756, CTRC's com vários números de notas fiscais preenchidos manualmente, sem indicação da quantidade de caixas, sem o valor do frete, constando informação referente a 09 volumes ou caixa, quantidade esta que não guarda correspondência com a quantidade mencionada nas notas fiscais; fls. 1.765 a 1.768, CTRC com número da nota fiscal preenchido manualmente, sem preenchimento da quantidade e com observação manuscrita de "falta de 55 cx", nota fiscal de saída emitida em 20/08/2009, com retorno somente em 30/11/2009, conforme Conhecimento de Transporte; fls. 1.778 a 1.780, CTRC com quantidade inferior a mencionada nas notas fiscais, com observação manuscrita de "01 cx avariada", nota fiscal de saída emitida em 05/10/2009, com retorno somente em 30/11/2009, conforme Conhecimento de Transporte; fls. 1.802 a 1.806, CTRC totalmente ilegível; fls. 1.820 a 1.822, CTRC totalmente ilegível.

É certo que, no presente caso, o autuado não apresentou os elementos indispensáveis para confirmação do efetivo retorno das mercadorias, razão pela qual considero que não restou comprovado o desfazimento do negócio e, conseqüentemente, indevida a dedução dos valores retidos e não recolhidos, conforme procedido. Infração mantida.

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

Como é possível constatar da análise do voto acima reproduzido, o cerne da discussão quanto à infração 02 gira em torno do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, apto a ensejar a aplicação das normas relativas à substituição tributária de que trata o Protocolo nº 14/06 e cujas disposições passaram a produzir efeitos para o Estado da Bahia a partir de 01/04/2009, quando passou à condição de signatário deste.

Segundo a interpretação da 1ª JJF, externada no voto condutor do acórdão, a data que deve ser considerada é aquela em que se deu a saída física das mercadorias que, no presente caso, ocorreu em 01/04/2009, quando os Conhecimentos de Transporte de Carga – CTRC'S foram emitidos pelas empresas transportadoras e não a saída jurídica destas que se deu quando da efetivação do negócio jurídico, formalizado pela emissão das notas fiscais de venda por parte do sujeito passivo, vale dizer 30/03/2009.

No que diz respeito à infração 03, a controvérsia reside na qualidade das provas necessárias à comprovação do desfazimento das vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, cujo montante do ICMS então retido foi excluído do total devido a tal título ao final de cada período de apuração objeto do lançamento.

Baseados nas informações prestadas pelas auditoras fiscais autuantes nas duas oportunidades em que se manifestaram nos autos após a efetivação do lançamento, bem assim na análise dos documentos que instruíram o PAF, os membros integrantes da 1ª JJF entenderam que o então Impugnante não apresentou os elementos indispensáveis para confirmação do efetivo retorno das mercadorias, razão pela qual julgaram procedente a exigência.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário requerendo a reforma da Decisão de piso com base nos seguintes fundamentos fáticos e jurídicos.

No que tange a infração 02, sustenta o Recorrente que a Decisão de primeira instância incidiu em erro na identificação do aspecto material de incidência tributária, na medida em que, ao convalidar o lançamento, fixou como momento da ocorrência do fato gerador do ICMS a data da saída física das mercadorias e não a data que se deu a saída jurídica destas.

Aduz que a saída de mercadoria do estabelecimento de que trata o artigo 12, I da Lei Complementar nº 87/96, interpretado pelos membros da 1ª JF, corresponde à saída jurídica e não o mero deslocamento físico que, no seu entender, não se constitui em elemento temporal da regra matriz de incidência do ICMS.

Afirma, com vistas a corroborar tal assertiva, que independentemente da data em que se realiza o transporte, a obrigação tributária de pagar o ICMS nasce com a efetivação do negócio jurídico, no presente caso, a compra e venda corporificada com a emissão das respectivas notas fiscais.

Cita como exemplo da linha de interpretação que defende uma operação de compra e venda com cláusula FOB – *Free on Board* – para questionar se, nesta situação, onde a responsabilidade pelo transporte é do adquirente, o imposto deveria ser retido apenas quando o destinatário providenciasse a retirada das mercadorias do estabelecimento vendedor.

Ao concluir o seu arrazoado, pondera que não pretende, por meio de suas argumentações, esquivar-se de suas obrigações tributárias, mas tão somente afastar uma cobrança que lhe está sendo imposta de forma ilegal ante a ausência, em 30/03/2009, de norma eficaz que lhe impusesse a condição de substituto tributário em relação às saídas de bebidas que promoveu.

Quanto à infração 03, inicia suas razões de apelo, aduzindo que carrou aos autos todos os documentos necessários à comprovação do desfazimento das vendas, cujo imposto substituído lhe está sendo exigido, bem assim que os prepostos autuantes estavam encontrando dificuldades em relacionar a documentação apresentada com as respectivas operações.

Explica que diante disto, em momento oportuno, procedeu à correlação necessária dos documentos relativos a cada operação de forma que os elementos fáticos apresentados pudessem ser apreciados, mas que, ainda assim, o órgão julgador de primeira instância firmou posicionamento no sentido de que tais documentos, notadamente os CTRC'S que apresentam inconsistências em relação às operações de retorno a que se referem, não atendem ao fim a que se destinam, mantendo, por conseguinte, o débito tal como originalmente lançado.

Neste contexto, apresenta quadro explicativo onde evidencia e justifica cada uma das inconsistências apontadas que conduziram à manutenção da exigência, carrou aos autos nova documentação – cópias legíveis de CTRC'S, declarações emitidas pela empresa transportadora, cópias das telas do sistema de emissão de CTRC'S da empresa transportadora – pugnando pela reforma da Decisão de piso.

Instada a se manifestar e diante da apresentação de novos documentos, a PGE/PROFIS sugeriu a conversão dos autos em diligência ao auditor fiscal autuante, a fim de este verificasse se as provas então produzidas eram capazes de elidir a acusação.

Em sede de pauta suplementar esta Câmara acatando a sugestão da PGE/PROFIS determinou a conversão dos autos em diligência. Nos termos do despacho de fls. 1953, o procedimento de diligência teve como objetivo obter a manifestação do fiscal autuante acerca dos CTRC'S apresentados às fls. 1941 e 1943 – petição protocolada após a interposição do Recurso.

Cumprido os termos do quanto determinado por esta Câmara, o preposto autuante apresentou relatório às fls. 1956 e 1957, mantendo a exigência em sua integralidade por entender que os CTRC'S juntados ainda contêm campos ilegíveis o que impossibilita discernir se são hábeis a comprovar o desfazimento das vendas.

Quanto aos demais documentos e alegações do Recorrente informa que mantém o entendimento já expresso às fls. 1523 a 1529, 1529, 1590 a 1592 e 1833 a 1835.

Ao ser intimado acerca do resultado da diligência o Recorrente se manifestou reiterando as razões da sua irresignação, pontuando, na oportunidade, que os CTRC'S objeto da diligência não são imprescindíveis para o deslinde do feito, mas sim fazem parte de um conjunto probatório que deve ser analisado em sua integralidade. Após indicar como proceder à vinculação destes às respectivas notas fiscais de vendas, de retorno das mercadorias e registros contábeis que afirma atestarem o desfazimento do negócio, requer o provimento integral do Recurso voluntário.

Em retorno dos autos para fins de emissão de Parecer conclusivo, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso. No entender da Representante as provas trazidas aos autos não são suficientes para alterar a Decisão recorrida.

Não houve opinativo acerca das razões de apelo relativas à exigência consubstanciada no item 02 do Auto de Infração.

VOTO (Vencido quanto à infração 2)

O Recurso é tempestivo merecendo ser acolhido, pelo que passo à análise das razões de apelo na ordem em que foram suscitadas.

Conforme relatado no intróito supra, o cerne da discussão relativa à infração 02 reside na verificação do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações de compra e venda de mercadorias. Só a partir de tal definição será possível aferir com a devida segurança a quem assiste razão, se à fiscalização, cujo procedimento foi ratificado pela Decisão de piso, ou se ao Recorrente.

Como bem assinalou o julgador de primeira instância, o aspecto temporal da regra matriz de incidência de que aqui se trata encontra definição legal no artigo 12, I da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece *a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte* como o momento em que deve ocorrer a incidência do imposto.

Entretanto, não vejo como interpretar tal dispositivo sem integrá-lo ao quanto previsto no artigo 2º do mesmo diploma legal que definiu o aspecto material da mesma regra matriz como as operações relativas à circulação de mercadorias.

É assente na mais abalizada doutrina e jurisprudência pátrias que não há o que se cogitar de circulação de mercadorias sem que haja a transferência de propriedade destas, de tal forma que a mera saída física não constitui, por si só, evento ensejador da hipótese de incidência ora analisada. Circulação que nas palavras do mestre Aliomar Baleeiro, consiste em *todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final*.

Ainda sobre o tema nos ensina Paulo de Barros Carvalho que a circulação de mercadorias *será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria*.

Nestes termos, intuitivo e necessário concluir que a saída de que trata o inciso I do artigo 12 da Lei Complementar não é outra senão a saída jurídica da mercadoria.

No caso dos autos, o negócio jurídico que externou o intuito de o remetente transferir a titularidade e domínio das mercadorias ao destinatário – circulação jurídica – foi o contrato de compra e venda, aperfeiçoado, na hipótese, através das correspondentes notas fiscais.

Com a emissão dos referidos documentos, que no presente caso formalizaram a operação mercantil, nasceu para o remetente a obrigação de entregar a mercadoria vendida, bem assim de proceder ao lançamento do ICMS incidente sobre a operação.

Diante de tais considerações entendo assistir razão ao Recorrente quando afirma que em 30/03/2009 – data em que ocorreram as operações de circulação das mercadorias – não se revestia da condição de contribuinte substituto que lhe foi atribuída pelo Protocolo nº 14/06, cujas disposições passaram a produzir efeitos para o Estado da Bahia apenas a partir de 01/04/2009, razão pela qual, no meu sentir, merece reforma a Decisão de proferida pela 1ª JF.

Passando para análise da infração 03, verifico trata-se de matéria iminente de fato. Nos meses autuados, entendeu a fiscalização e a 1ªJF que o Recorrente não poderia ter excluído do montante de ICMS retido a recolher o valor correspondente às notas fiscais de retorno listadas no demonstrativo de fls. 46, em razão de não ter comprovado o atendimento às formalidades exigidas pelo artigo 654 do RICMS/BA, necessárias à comprovação do desfazimento dos respectivos negócios jurídicos.

No momento da fiscalização, Recorrente deixou de apresentar a integralidade CTCR'S correspondentes ao transporte das mercadorias retornadas ao estabelecimento, bem assim os documentos contábeis que atestariam o desfazimento do negócio.

No curso da lide, entretanto, e antes mesmo do julgamento de primeira instância o oro recorrente trouxe aos autos farta documentação com o intuito de elidir o cometimento da infração que lhe está sendo imputada, sem, contudo, ter logrado êxito. Em todas as oportunidades em que se manifestaram, as auditoras fiscais autuantes refutaram as provas apresentadas por entenderem imprestáveis à comprovação do retorno físico das mercadorias, conduta que foi ratificada pelo 1ª JF através do acórdão recorrido.

Da análise dos autos verifico que dele constam todas as notas fiscais de saídas e retorno das mercadorias (fls. 50 a 93); Livros de Registro de Saída e de Entradas onde forma escrituradas as referidas notas fiscais; extratos da tela do sistema contábil do Recorrente onde consta registro das notas fiscais de retorno das mercadorias a crédito da conta que infiro corresponder ao custo das mercadorias revendidas (fls. 1495 a 1516); cópia dos CTCR'S de retorno das mercadorias, onde estão informados como remetentes os estabelecimentos compradores e como destinatário o estabelecimento do Recorrente, bem assim a informação no campo de observação dos CTCR's de que se trata de retorno de mercadoria (fls. 1.621 a 1830).

Foram anexadas ao Recurso voluntário e à petição de fls. 1938 e 1943, cópias dos CTCR'S que estavam ilegíveis – relativos às notas fiscais de retorno de nº 264 e 265 –, bem como tela do sistema de emissão de documentos fiscais da transportadora Rapidão Cometa Ltda., com intuito de fazer prova do conteúdo de dois CTCR'S, cujas cópias foram objeto de questionamento por parte das auditoras fiscais autuantes no procedimento de diligência.

Constato, ademais, ao contrário do afirmado pelos prepostos fiscais autuantes, que os dados referentes a peso, volume, valor das mercadorias informados nos CTCR's em comento coincidem com aqueles constantes das notas fiscais de venda e de retorno e, nas hipóteses em que não é possível constatar a coincidência de plano, as explicações trazidas pelo Recorrente conduzem ao interprete dos documentos chegar a tal conclusão sem maiores dificuldades.

Noto que único CTCR que não foi trazido aos autos refere-se à nota fiscal de retorno de nº 220 (valor da exigência R\$ 72,27). Em relação a este documento esclarece o Recorrente se justifica em decorrência de sinistro verificado no estabelecimento da transportadora em 02.05.2010, procedendo à juntada da documentação comprobatória de tal evento, a exemplo da certidão de ocorrência, da queixa do sinistro e das petições através das quais deu conhecimento do evento à Secretaria da Receita Federal e à Diretoria de Administração Tributária do Estado de Pernambuco (fls. 1905 a 1909).

Com a devida vênia do entendimento dos membros integrantes da 1ª JF, bem assim do opinativo da Ilustre representante da PGE/ PROFIS, diante do arcabouço probatório carreado ao presente PAF e, por conseguinte, das conclusões que da análise dele se pode extrair, não vislumbro outro caminho a ser seguido senão o de acolher as razões de apelo, uma vez que resta cabalmente comprovado que todas as operações de retorno de mercadorias elencadas no demonstrativo de fls. 46 e 47, atenderam às formalidades estabelecidas pelo artigo 654 do RICMS como pressuposto para produção dos correspondentes efeitos fiscais.

Ante ao exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, reformando a Decisão proferida pela 1ª JF, julgar improcedente as exigências de que tratam os itens 02 e 03 do Auto de Infração, no valor histórico de R\$ 45.784,04 e R\$ 248.741,58, respectivamente.

VOTO VENCEDOR (Quanto a infração 2)

Divirjo do voto da eminente relatora no que concerne à infração 02.

Primeiramente, é importante atentar para o fato de que a emissão de nota fiscal é obrigação tributária acessória, instrumental, pelo que não se destina e não pode se destinar a delimitar o momento da ocorrência do fato impositivo, que está posicionado anteriormente na seqüência dos acontecimentos os quais dão ensejo ao crédito tributário: hipótese de incidência, fato gerador (impositivo), obrigação (principal ou acessória) e lançamento.

Seria ilógico admitir que algo que vem depois, a obrigação acessória, tenha o condão de estabelecer o marco temporal em que ocorreu aquilo que lhe deu causa em instante anterior, o fato gerador.

O sujeito passivo não efetuou a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, atinente às operações ocorridas no termo inicial de vigência do Protocolo 14/2006 (art.353, II do RICMS/BA; 01/04/2009).

Os conhecimentos de transporte rodoviário de cargas foram emitidos em 01/04/2009, data da efetiva saída das mercadorias.

O momento em que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS está disposto no art. 12, I da Lei Complementar nº 87/1996, com dispositivo correspondente no art. 4º, I da Lei 7.014/1996.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”
(...);*

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”
(...).*

Portanto, o fato imponível ocorreu no momento da saída da mercadoria e não quando da emissão da nota fiscal.

Em face do exposto, voto pela manutenção da Decisão de origem concernente à infração 02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129118.0103/10-7**, lavrado contra **DIAGEL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$83.984,73**, acrescido das multas de 150% sobre R\$38.200,68 e 60% sobre R\$45.784,05, previstas no art. 42, incisos V, “a” e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 2): Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Raísa Catarina Oliveira Alves, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2) - Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento e Edmundo José Bustani Neto.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Infração 2)

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR
(Infração 2)

ANGELI MARIA GUIMALHÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS