

A. I. N° - 269130.0001/13-7  
AUTUADO - CASA COSTA MÓVEIS LTDA.  
AUTUANTE - MIRIAM BARROSO BARTHOLO  
ORIGEM - INFAC BARREIRAS  
INTERNET - 07.10.2014

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

ACÓRDÃO JJF N° 0177-01/14

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES REFERENTE A OPERAÇÕES ESCRITURADAS REGULARMENTE NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS: ESTORNOS DE CRÉDITOS TRANSFERIDOS DE OUTRAS FILIAIS E DA MATRIZ. Fato descrito de forma contraditória, acusando dois fatos distintos. A contradição persiste na informação fiscal, em que a autoridade fiscal, ao rebater uma preliminar da defesa, reitera que se trataria de falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios (imposto lançado e não recolhido), porém mais adiante, ao enfrentar outra preliminar, o fiscal muda de fulcro, dizendo que se trata de erro na apuração do ICMS por glosa de créditos computados, e noutra passagem acrescenta um novo elemento, falando de diferenças quanto ao pagamento da antecipação parcial, por divergência entre os livros apresentados em papel e os livros apresentados em meio magnético. Não só a descrição do fato como igualmente o enquadramento legal foram feitos de forma indevida. Isso implica evidente cerceamento de defesa. Lançamento nulo. 2. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REMESSAS DE BENS PARA CONSERTO SEM O DEVIDO RETORNO. O contribuinte juntou cópias de Notas Fiscais de devoluções de mercadorias enviadas para conserto, com base nas quais caberia fazer-se a conferência de modo a se saber se os retornos correspondem efetivamente aos bens remetidos e se os retornos ocorreram no prazo regulamentar, porém não há como se proceder a tal conferência, haja vista que o demonstrativo fiscal não especifica quais os bens remetidos para conserto, como também não especifica os números das Notas Fiscais de remessa, tornando-se portanto inviável qualquer análise, não só quanto à identificação dos bens, mas também quanto à contagem do prazo para retorno. Lançamento nulo por falta de certeza e liquidez. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Não acatadas as preliminares suscitadas. Refeito o cálculo do imposto, haja vista que com exceção de uma operação as demais se referem a veículos, cuja alíquota interna é de 12%. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 4. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. MERCADORIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO

DO PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. COBRADO O TRIBUTO INCIDENTE NA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO. Método de levantamento fiscal inadequado para apuração do imposto devido a título de antecipação tributária. Toda antecipação do imposto é apurada, sempre, com base nas entradas de mercadorias. Não existe previsão legal para cobrar a antecipação nas saídas, pois se assim fosse não seria “antecipação”. O que a autoridade fiscal deveria ter feito seria o lançamento do imposto que deixou de ser antecipado “na entrada”. Lançamento nulo, por inobservância do devido procedimento legal. Quanto às objeções acerca da aplicação da chamada “Taxa” Selic, cumpre observar que sua aplicação tem previsão legal, e este órgão não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto. Voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19.12.13, acusa os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – há um adendo informando que se trata de estorno de créditos transferidos de outras filiais e da matriz da empresa –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 413.766,70, com multas de 50% e 60%;
2. falta de recolhimento de ICMS em virtude de remessa de bens para conserto sem o devido retorno, sendo lançado imposto no valor de R\$ 8.392,41, com multa de 60%;
3. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao “ativo fixo” do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 43.354,15, com multa de 60%;
4. falta de pagamento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis – há um adendo informando que se trata de mercadorias da substituição tributária cujo comprovante de pagamento da antecipação do imposto não foi encontrado nos sistemas da SEFAZ, estando sendo cobrado o imposto na saída do estabelecimento –, com tributo lançado no valor de R\$ 232.871,21, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 153/184), alegando que o Auto de Infração é fruto de flagrante arbitrariedade da autoridade fiscal, que deixou de analisar previamente os documentos e livros, exigindo, muitas vezes, tributos já recolhidos e aplicando penalidades sem que tenha se dado o descumprimento de obrigações acessórias. Suscita em preliminar a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa em razão da capitulação incorreta das infrações, pois o agente fiscalizador apontou como legislação fiscal infringida inúmeros artigos do RICMS/97, porém é imprescindível a presença exata dos elementos identificadores da infração através de uma descrição específica da capitulação legal infringida. Reclama que nestes autos, sob a ótica de sua legalidade, não houve a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa consagrados pelo ordenamento jurídico, uma vez que o agente fiscalizador apontou de forma genérica os artigos infringidos, não os especificando. Nesse sentido, diz que, por ser impossível delimitar todo o equívoco realizado no

trabalho fiscal, assinala por amostragem alguns dos dispositivos indicados relativamente a cada infração dita como cometida:

- a) infração 1<sup>a</sup>: no art. 124 existem um inciso e três alíneas;
- b) infração 2<sup>a</sup>: no art. 50 existem três incisos, nove alíneas e cinco parágrafos;
- c) infração 3<sup>a</sup>: o art. 69 do RICMS possui dois incisos, um parágrafo e duas alíneas; o art. 72 tem três alíneas; o art. 124 tem um inciso e três alíneas;
- d) infração 4<sup>a</sup>: o art. 2<sup>o</sup> possui mais de trinta incisos, mais de vinte alíneas e vários parágrafos, sendo evidente portanto o excesso de normas, sendo certo que na descrição da infração apenas constou infração ao art. 2<sup>o</sup>, em completa falta de sintonia aos preceitos legais.

Alega que, diferentemente da situação retratada pelo agente fiscal, tais artigos possuem diversos itens, parágrafos e alíneas, cada um contendo uma regra jurídica, das mais diversas especificidades possíveis, e isso impede o autuado de constatar qual daqueles dispositivos o fisco entende ter sido violado.

Socorre-se de lição de Hugo de Brito Machado Segundo para pontuar que essa realidade apontada no trabalho fiscal, qual seja, a incompleta capitulação legal dos artigos tidos como infringidos, é causa de cancelamento da exação fiscal.

Lembra que no Brasil, em termos de Direito Tributário e Direito Penal, vige soberano o princípio da tipicidade fechada, e neste caso salta aos olhos que a acusação fiscal, feita de forma totalmente genérica, não tem a menor condição de prosperar, pois viola o direito constitucional do autuado à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que só poderá se defender plenamente na medida em que saiba exatamente do que lhe está sendo imputado. Cita ensinamentos nesse sentido de Antonio da Silva Cabral, José Eduardo Soares de Melo e Marco Aurélio Grecco.

Conclui a preliminar frisando que, de acordo com a doutrina, em face dos motivos expostos, foi inviabilizada uma defesa ampla, completa e sem quaisquer comprometimentos ulteriores, e por isso se impõe a nulidade do Auto de Infração.

Numa segunda preliminar, alega cerceamento de defesa em virtude da falta de juntada das Notas Fiscais que comprovariam os cometimentos das infrações imputadas, em especial as relativas à 4<sup>a</sup> infração. Reclama que o agente fiscal não procurou comprovar a realização da ocorrência dos eventos tributáveis, pois não houve qualquer diligência ou notificação à empresa ou aos seus fornecedores, atribuindo a suposta falta de recolhimento de ICMS em razão de não ter encontrado nos sistemas da SEFAZ o comprovante de pagamento da antecipação do imposto devido em razão da substituição tributária. Considera que o fiscal não se muniu da cautela necessária para a lavratura do Auto de Infração, pois o ICMS devido por substituição pode ser quitado pelo fornecedor, uma vez que é o caso das relações comerciais realizadas pela empresa com seus fornecedores que negociam produtos do regime de substituição. Observa que no corpo da autuação consta que todas as mercadorias tiveram suas Notas Fiscais regularmente escrituradas, sendo que a celeuma da demanda encontra guarida no fato de que as Notas Fiscais, devidamente escrituradas, quando cuidam de produtos da substituição tributária, têm o ICMS destacado e devidamente quitado pelo contribuinte juntamente com o valor dos produtos. Alega que, caso haja qualquer questionamento sobre o pagamento, tal questionamento deve ser feito junto aos fornecedores dos produtos, uma vez que eles, em suas Notas Fiscais, destacaram o tributo devido por substituição e cobraram por ele para liberarem a mercadoria a ingressar no Estado da Bahia. Aduz que juntou Notas Fiscais relativas ao período exigido, que comprovam o destaque do ICMS devido por substituição tributária, bem como o acréscimo do seu valor ao total da Nota. Considera restar clara a deficiência da autuação, uma vez que a fiscalização se preocupou em levantar o pagamento apenas realizado em nome da empresa, sendo certo que o valor da substituição tributária se encontra destacado na Nota,

acrescido do valor das mercadorias, o que comprova o pagamento do tributo pela empresa. Sustenta que é necessário para a realização do lançamento tributário seguir fielmente a determinação do art. 142 do CTN, inclusive quanto à sua necessária instrução documental, que no caso destes autos seria a juntada das Notas Fiscais, que comprovariam o evento tributável. Aduz que, se assim fosse feito, a fiscalização veria que o contribuinte cumpriu sua obrigação tributária, na medida em que se encontram destacados todos os valores por ele pagos nas Notas Fiscais dos seus fornecedores. Acentua que não se pode autuar sobre suposição, pois a autuação requer comprovação.

Insiste em que não foram juntados ao Auto os subsídios necessários à ampla defesa do contribuinte, como, por exemplo, cópias das Notas Fiscais. Alega que isso dificulta a análise da legalidade da autuação, pois, se o próprio fisco, que é detentor de todos os documentos, não conseguiu apontar as Notas Fiscais que ele mesmo indicou como frutos de supostas ilegalidades, que dirá o contribuinte, que fica à mercê da boa vontade dos fornecedores para tentar comprovar a inexistência das operações ou quitações tributárias, solicitando-lhes cópias de Notas Fiscais.

Reporta-se à informação do agente fiscal no processo administrativo formado a partir do Auto de Infração nº 269515.0009/08-4, em que o autuante, ao se manifestar no tocante à alegação de cerceamento de defesa por falta da juntada, por parte da administração pública, de Notas Fiscais ditas não escrituradas, observou que o contribuinte estava encontrando dificuldades em se posicionar na elaboração de sua defesa e recurso por falta de cópia dos documentos fiscais recuperados pelos sistemas CFAMT e Sintegra, reconhecendo que este pressuposto de presunção chegava a ser quase um cerceamento de defesa pela aparente dificuldade apresentada pelo contribuinte em conseguir tais documentos fiscais, e, considerando que o objetivo maior do fisco é manter o relacionamento com o contribuinte da forma mais harmoniosa e respeitosa possível, e por não dispor de estrutura para capturar os documentos fiscais apresentados pelo sistema Sintegra, concluiu que as operações cujas ocorrências não puderam ser comprovadas através dos respectivos documentos fiscais teriam suas exigências excluídas dos demonstrativos fiscais. Aduz que no caso a que se reporta o órgão julgador acolheu a manifestação do agente autuante e afastou todas as Notas Fiscais que não figuraram quando da lavratura do referido Auto de Infração.

Pondera que no presente Auto o fato é o mesmo, devendo-se excluir todas as Notas Fiscais que não compuseram o Auto de Infração no momento de sua lavratura, sob pena de patente cerceamento de defesa, tendo em vista ser impossível o contribuinte, particular que o é, conseguir cópias de Notas Fiscais que nem o próprio fisco, que goza de poder estatal e de coercibilidade, conseguiu obter para instruir a autuação.

Reitera que seria impossível o contribuinte conseguir provar, item a item vendido e declarado, a Nota Fiscal que deu entrada no estabelecimento bem como o destaque do ICMS devido por substituição em tais Notas, observando que são inúmeros itens de inúmeros fornecedores. Considera que devem ser afastadas todas as Notas Fiscais cujas cópias não estejam anexadas aos autos, em especial no caso do item 4º, sob pena de cerceamento de defesa.

Outra questão suscitada em preliminar diz respeito à aplicação da chamada Taxa Selic. Sustenta que a exigência da Selic como fator de correção monetária não encontra qualquer respaldo jurídico, uma vez que, conforme dispõe o art. 161, § 1º, do CTN, os juros são calculados à taxa de 1% ao mês. Aduz que tal entendimento tem como pressuposto o fato de que a taxa de 1%, prevista no referido dispositivo legal, é limite máximo para sua fixação, e não mero parâmetro para tanto, e esse entendimento está em consonância com o art. 192, § 3º, da Constituição. Alega que todos os dispositivos legais que fixam limites distintos do apontado contrariam o CTN e acarretam enriquecimento ilícito do Estado em prejuízo do patrimônio do contribuinte, e por essa razão deve ser anulado o Auto de Infração e afastada a cobrança dos juros calculados pela Taxa Selic, por manifesta ilegalidade.

Suscita a seguir a decadência de parte do crédito tributário em discussão. Observa que o ICMS é um tributo sujeito ao “lançamento por homologação”, nos termos do art. 150 do CTN, e por essa razão, para este tributo, o CTN, no art. 150, § 4º, fixou expressamente um prazo de decadência de 5 anos, contado a partir do fato gerador, ou seja, o Estado perde o direito de cobrar o tributo, fiscalizá-lo e punir seu não recolhimento pelo não exercício deste direito. Observa que neste caso a empresa tomou ciência do Auto de Infração em 7.1.14, momento em que se afirma a constituição do crédito tributário, tendo a intimação sido feita via correios. Sustenta que o lançamento em discussão traz em seu corpo a exigência de créditos extintos pelo transcurso implacável do tempo, pois cobra supostos créditos cujos fatos geradores ocorreram há mais de 5 anos. Lembra que a decadência é a perda do direito do fisco de constituir o crédito tributário, e argumenta que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, o prazo decadencial há que ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, consoante dispõe o art. 150, § 4º, do CTN. Pontua que esse dispositivo é norma especial de contagem do prazo decadencial, que se aplica apenas aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em exceção à regra geral, consignada no art. 173, I, que estabelece forma de contagem diversa para os tributos cujo lançamento deva ser realizado de ofício pelo fisco, e, por conseguinte, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, excepcionando-se as hipóteses em que houver fraude, dolo ou má-fé do sujeito passivo, mas não é este o caso em tela, até mesmo porque a autoridade autuante em nenhum momento sequer cogitou de prática dolosa, fraudulenta ou com simulação por parte do sujeito passivo. Aduz que essa interpretação dos dispositivos legais acima aludidos é pacífica no STJ, consoante se vê das decisões que passa a transcrever. Observa que a empresa tomou conhecimento do Auto de Infração em 7.1.14, e, fazendo-se a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, todo o crédito referente ao período anterior a 7.1.09 está extinto pela decadência, e está patente nos autos que não houve conduta fraudulenta, dolosa ou visando simulação.

No mérito, quanto ao item 1º, o autuado adverte que, antes de pontuar as razões da fragilidade contida na acusação fiscal, se encontram decaídos vários fatos geradores. Destaca ainda que no tocante a dezembro de 2008 (decaído) bem como a janeiro de 2009 (fatos anteriores a 7 de janeiro, também decaídos), os valores foram reconhecidamente devidos pelo defendant que, na Denúncia Espontânea nº 600000.0631/09-7, requereu que fossem parcelados. Juntou cópia do termo de confissão de dívida, frisando que deva ser feita a exclusão desses dois períodos (dezembro de 2008 e janeiro de 2009).

Diz que, afastados os fatos geradores acima assinalados, quer seja pela ocorrência da decadência, quer seja pela realização de parcelamento dos fatos geradores de dezembro de 2008 e janeiro de 2009, resta por discutir apenas os meses de outubro e dezembro de 2010.

Alega que não incide ICMS na transferência de créditos entre matriz e filial ou de filial para filial, porque não há venda do produto e sim simples transferência. Somente quando ocorrer a venda é que o ICMS será devido.

Observa que, de acordo com as cópias exibidas no anexo I, a empresa emissora dos créditos à defendant gerou acúmulo de crédito em razão de a compra do grupo ser concentrada em um único CNPJ, e por essa razão o repassou para outra filial do grupo, ora defendant, para sua regular utilização. Argumenta que a norma determina isso: crédito na entrada e débito na saída. Se houve transferência de uma empresa para outra, pertencente ao mesmo radical do CNPJ, não há introdução de riqueza a ser tributada, pois não houve tradição nem recebimento pela mercadoria. Acrescenta que em nenhum momento qualquer empresa do grupo, mesmo aquela que transferiu mercadorias, ficou com seu caixa de créditos deficitários, e a transferência ocorreu de forma legal e legítima. Frisa que juntou cópias das Notas Fiscais de transferência de créditos devidamente regularizados

em sua escrita contábil, entre empresas pertencente ao mesmo grupo econômico, nos termos do art. 114-A do RICMS/97.

Aduz que, para comprovar cabalmente a regularidade das transferência de créditos, juntou também cópia do resumo do livro de apuração do ICMS, cópia da DMA dos estabelecimentos envolvidos na transferência de saldo credor nos períodos – emissor e recebedor –, nos termos do art. 114-A.

Alega que, no ramo de atuação de sua empresa, que possui várias lojas, matriz e filiais, é comum a compra centralizada, sendo emitidas as vendas em um único CNPJ, que, depois, distribui para suas filiais, tanto mercadorias quanto créditos, quando houver em caixa. Diz que isso se dá por inúmeros motivos, dentre eles, logística facilitada, melhor negociação com o fornecedor, segurança para recebimento em um único lugar, melhor vigilância sobre o estoque, entre outros fatores. Considera que as Notas Fiscais anexadas comprovam a regularidade das operações, na medida em que, com a regular transferência dos créditos acumulados, não há incidência de ICMS, nos termos do art. 114-A do RICMS.

Prossegue dizendo que, excetuados os fatos geradores decaídos, prevalece a cobrança dos meses de janeiro de 2009 e de outubro e dezembro de 2010. Faz vez que, como já exposto, o débito relativo a janeiro de 2009 foi objeto de termo de confissão de dívida, na Denúncia Espontânea nº 600000.0631/09-7, o qual se encontra quitado em novembro de 2013, com a anistia concedida pelo governo estadual.

Observa que o mês de outubro de 2010 se encontra com toda sua documentação, que comprova a regularidade da apropriação do crédito transferido exibida em anexo.

Quanto ao mês de dezembro de 2010, o débito foi parcelado, em face do Decreto 12.499/10, dividido em 3 parcelas de R\$ 28.038,81, e houve a integral quitação do mesmo, conforme comprovação anexa, tendo os pagamentos sido feitos em 10 de janeiro, 9 de fevereiro e 9 de março de 2011.

Reitera seu entendimento quanto à impossibilidade da cobrança sem a ocorrência da hipótese de incidência, concluindo que somente poderá ocorrer a cobrança do ICMS quando efetivada a circulação de mercadoria, com a tradição do produto e o recebimento do dinheiro pelo contribuinte.

Impugna também o lançamento do item 2º, alegando a inexistência da subsunção do fato à norma de incidência do ICMS. Diz que é obrigação do legislador, ao instituir um tributo, traçar todos os seus aspectos de incidência, sob pena de invalidar a lei, ou seja, é imprescindível que a norma criadora de um tributo contenha um “fato” devidamente descrito e passível de tributação (aspecto material), a delimitação territorial da incidência do tributo (aspecto espacial), o exato momento da ocorrência do “fato” (aspecto temporal), os sujeitos – passivo e ativo – envolvidos na tributação (aspecto pessoal) e elementos para apuração do “*quatum*” da exação – base de cálculo e alíquota – (aspecto quantitativo).

Aduz que só depois de traçados todos os aspectos de incidência pelo legislador, quais sejam, material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, é que a norma tributária estará apta a ingressar no ordenamento jurídico e irradiar seus efeitos, porém a norma não poderá irradiar seus efeitos a todo e qualquer contribuinte, mas tão somente àquele contribuinte que se enquadrar perfeitamente nos aspectos de incidência traçados pelo legislador, uma vez que, de acordo com os princípios da legalidade e da tipicidade tributária (art. 150, I, CF), o contribuinte somente será onerado pelo tributo na medida em que o fato praticado retratar exatamente a hipótese prevista pela lei tributária. Cita lições de Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba.

Conclui frisando que o tributo somente será devido na medida em que o “fato” praticado por este se enquadrar precisamente nos aspectos descritos na norma tributária, pois, caso contrário, inexistirá a tipificação da incidência tributária, e, portanto, em razão do princípio da legalidade, tal cobrança será considerada ilegal ou constitucional, e é isso o que ocorre no presente caso, em face do que prevê a Constituição em seu art. 155, II, segundo o qual o constituinte obrigou o recolhimento do ICMS sobre

o “fato” de realizar operações relativas à circulação de mercadorias, de modo que a norma constitucional que traçou a hipótese de incidência do ICMS foi clara quanto à fixação do critério material (núcleo da regra-matriz), na medida em que a incidência do imposto se refere ao termo “operações”, podendo-se por isso afirmar que não basta a circulação da mercadoria, pois se faz necessária a efetiva “negociação comercial” do produto, tendo ocorrido o pagamento e a efetiva tradição da mercadoria. Sustenta que, para fins jurídicos, só se pode falar em circulação se alguém que detém os direitos de propriedade de determinado bem os transfere para outrem, de modo que apenas uma operação, isto é, um negócio jurídico, que tenha por objeto a transferência do direito de disposição sobre determinado tipo de bem é que configura um fato passível de gerar a incidência do ICMS. Portanto, é necessário o efetivo pagamento pela mercadoria e a sua tradição ou transferência de titularidade para que o ICMS seja devido, nos termos delimitados na Constituição, ou seja, é necessária a existência desses fatos jurídicos (pagamento e transferência) para que haja a subsunção do fato à norma de incidência do ICMS.

Sustenta que no presente caso não existe a referida subsunção dos fatos à norma tributária de incidência do ICMS, pois não houve a venda - pagamento + tradição - das mercadorias. Observa que, como se pode ler da própria autuação, no tocante ao item 2º, os produtos foram remetidos para conserto. Destaca que também no caso do item 1º houve transferência da matriz para filial, e nas operações de transferência entre empresas do mesmo grupo (item 1º) e remessa para conserto (item 2º), não ocorre a transferência de propriedade das mercadorias, o que impede a incidência do imposto, pois as mercadorias continuam na titularidade do remetente, que apenas os envia para outro contribuinte e, posteriormente, os recebe de volta ou encaminha para venda em outra empresa pertencente ao mesmo grupo, sem ter recebido nenhum valor, nem tampouco transferido a propriedade dos bens para terceiros. Aduz que tais operações não têm valor e o pagamento não se realiza, já que não ocorre a troca de propriedade, e portanto o fato jurídico não se concretiza, não podendo se falar em incidência de ICMS. Cita Roque Antonio Carrazza e José Eduardo Soares de Melo.

Assinala que o STJ pacificou a impossibilidade da tributação do ICMS nos casos de mera entrega física da mercadoria sem a ocorrência de “operação jurídica” (pagamento + tradição).

Conclui dizendo que, diante da doutrina transcrita e do posicionamento unânime dos tribunais superiores, em se tratando de operações de remessa para conserto, bem como transferência entre matriz e filial ou de filial para filial, não há a tradição das mercadorias (transferência de titularidade) e muito menos o pagamento destas, de modo que a tributação do ICMS só é devida nos casos em que haja não só a entrega física da mercadoria, como também a jurídica, ou seja, a efetiva operação de circulação de mercadorias.

Frisa que, apesar da comprovação da não incidência do ICMS para a acusação em tela, fez juntada de cópias de inúmeras Notas Fiscais de devolução das mercadorias enviadas para conserto.

Pondera que, se não incide o imposto estadual sobre tais mercadorias, jamais poderiam estar relacionadas na acusação fiscal, já que não se trata de operações tributadas, mas sim de casos de não incidência de ICMS.

Quanto ao item 3º, o autuado reconhece que efetivamente houve a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre alguns itens adquiridos para o ativo fixo, mas reclama que a alíquota apontada como devida pela agente fiscal autuante não é aquela vigente à época dos fatos, haja vista que o art. 51, inciso III, alíneas “a” e “b”, do RICMS/97 determina a alíquota de 12% para os itens desrimados no próprio artigo. Pede a alteração da alíquota determinada na 2ª infração para 5%, relativamente às Notas Fiscais 2527, 96477, 108855 e 537989, conforme cópias anexadas à petição.

Impugna também o lançamento do item 4º, alegando impossibilidade de autuação sob presunção. Adverte que o exercício de 2008 e os fatos geradores anteriores a janeiro de 2009 devem ser

excluídos da autuação, por terem decorrido mais de 5 anos entre a ocorrência dos fatos e a constituição definitiva do crédito tributário, que se deu com a ciência do contribuinte em 7.1.14, sendo portanto patente a ocorrência da decadência.

Quanto aos demais fatos geradores, diz que a agente fiscal verificou a declaração do Sintegra e notou falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, e, para regularizar a situação, exarou cobrança de toda a venda declarada naqueles arquivos nos exercícios fiscalizados. Reclama que a agente fiscal não se pautou com a cautela devida para proceder à autuação, porque não avaliou, sequer, as Notas de entradas dos produtos comercializados, avaliação esta que afastaria instantaneamente qualquer suspeita de ilícito tributário. Protesta que a autuação do item 4º se deu por presunção, o que é inadmissível no sistema jurídico vigente.

Diz que considera impossível juntar todas as Notas de compra dos produtos da substituição vendidos nos exercícios de 2009 e 2010, pois são inúmeros os produtos para inúmeras notas. Diz que a venda de um dia, por exemplo, poderia gerar mais de 100 Notas, pois são muitos os fornecedores.

Aduz que juntou à defesa cópia de Notas de entrada referente a 2009 e 2010, nas quais se comprova o destaque do ICMS devido por substituição realizado pelo fornecedor, bem como seu acréscimo no valor total da Nota, e a Nota Fiscal de transferência da matriz da defendant, que realizava as compras centralizadas do grupo, sendo o tributo devidamente quitado pela empresa.

Lembra que, conforme alegou em preliminar, os fornecedores, na qualidade de substitutos tributários, antecipam o tributo devido e o cobram de sua empresa, de modo que o valor devido se encontra quitado, e não poderia ser diferente, na medida em que os produtos oriundos de outras unidades da Federação entraram na Bahia passando pelos postos de fronteira, onde foi comprovado o recolhimento do tributo. Aduz que, como as compras eram realizadas em nome da matriz à época dos fatos, e com a comprovação de quitação do ICMS devido por substituição na aquisição dos produtos, destacado em Notas Fiscais e devidamente quitado junto ao pagamento dos produtos, não há por que se cogitar da falta de recolhimento do tributo. Além disso, como a matriz da empresa é estabelecida na Bahia, e ante a comprovação de recolhimento do ICMS da substituição na aquisição das mercadorias, não há por que se falar em nova incidência do imposto, uma vez que o mesmo é devido por substituição, conforme determinam os arts. 359 RICMS/97 e 292 do RICMS/12.

Aduz que o tributo já recolhido, em caso de transferência, não incide novamente, já que se trata de produtos adstritos ao regime jurídico da substituição tributária.

Fez juntada de cópias das Notas de transferência dos produtos da matriz, bem como de Notas de aquisição destinadas à matriz, relativas aos exercícios de 2009 e 2010, para provar a regularidade das operações. Alega que os outros exercícios seguem o mesmo procedimento, Notas de transferência da matriz ou outra filial, responsável pela compra centralizada do grupo, bem como pelo destaque do ICMS devido por substituição devidamente recolhido na quitação da Nota Fiscal.

Reclama que neste caso o que se viu foi a agente fiscal transferir para o contribuinte o dever de levantar as informações que estão em posse da Secretaria da Fazenda. Alega que tal transferência de responsabilidade impossibilita o direito de defesa do contribuinte, na medida em que é impossível comprovar a antecipação tributária item a item de todos os produtos vendidos durante dois exercícios completos (2009 e 2010), uma vez que 2008 se encontra decaído.

Pondera que essa obrigação é mais fácil para a fiscalização, porque ela poderia fazer um simples comunicado aos fornecedores para que eles apresentassem a comprovação do pagamento do ICMS, ou mesmo verificar através das Notas de entrada de transferência e mercadorias entre filiais a regularidade na entrada dos produtos vendidos. Repete que não se admite autuar sob presunção. Reporta-se à regra do art. 142 do CTN, segundo o qual é de competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito tributário, mediante o ato administrativo do lançamento, devendo verificar a ocorrência do fato imponível tributário, determinando a matéria tributável, o montante

do tributo devido, identificando o sujeito passivo. Cita lição de José Eduardo Soares de Melo. Reclama que, no presente caso, a autoridade administrativa lavrou Auto de Infração tendo exclusivamente por supedâneo mera presunção, sem demonstrar cabalmente, como era de sua competência, os elementos que compõem o fato tributário. Argumenta que tudo o que interessa para comprovar o ilícito tributário, como por exemplo cópias das Notas de entrada dos produtos, deveria constar nos autos, sob pena de imprestabilidade da prova e absurda presunção, não sendo possível a autoridade administrativa, por meras conjecturas, lavrar Auto de Infração, mas a autoridade administrativa preferiu, ao seu livre talante, em detrimento da ordem jurídica, adotar presunção *“ad hominis”*, que nem mesmo é legal. Transcreve trechos da lavra de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello e Lourival Vilanova.

Arremata protestando que não basta a simples presunção *“ad hominis”* levantada pela autoridade administrativa de que não houve o pagamento da antecipação tributária, com base apenas na falta de recolhimento de tal obrigação em nome do autuado, pois essa obrigação pode ser adimplida por terceiros, como é o caso dos fatos geradores ora exarados, pois a empresa tem acordos comerciais que obrigam o fornecedor a antecipar, em seu nome, o ICMS devido por substituição, destacando-o em Nota e cobrando à parte, conforme se verifica nas Notas Fiscais exibidas em anexo.

Frisa ser preciso que a fiscalização apresente elementos comprobatórios seguros de que não houve o pagamento, quer seja em nome do autuado, quer seja em nome do fornecedor, o que não foi feito, porém neste caso o que se vê é as autoridades fiscalizadoras buscaram recurso na presunção para fundamentar a autuação, o que considera arbitrário, inadmissível e ilegal, e, mesmo que, por epítrope, seja admitida a presunção da autoridade administrativa, tal presunção é relativa (*“juris tantum”*), cabendo prova em contrário, como há de se demonstrar, concluindo que o Auto de Infração é fruto de mera presunção *“ad hominis”*, sem embasamento em prova que possa vaticinar a conduta praticada pela autoridade administrativa, sendo de rigor sua insubsistência, uma vez que estamos num Estado Democrático de Direito.

Pede em preliminar que seja anulado o lançamento fiscal pela incompleta capituração legal da infração, não juntada das Notas Fiscais, bem como por conter em seu bojo a inconstitucional aplicação da Taxa Selic, ou que seja declarada a decadência do direito de lançar para todos os eventos ocorridos antes do dia 7.1.09, ou que, no mérito, com relação ao item 1º, seja cancelada a exigência do imposto e da multa, tendo em vista que a acusação se baseia no estorno de créditos devidamente adquiridos pela defendant e transferidos para suas outras empresas pertencente ao mesmo grupo, fato que inibe a incidência do ICMS; no que tange ao item 2º, que seja cancelada a exigência do imposto e multa aplicados, pois a acusação diz respeito a remessa de produtos para conserto, fato estranho à incidência do ICMS, já que não houve a completa subsunção do fato à norma tributária, pois não circularam mercadorias; quanto ao item 3º, que seja realinhada a alíquota do tributo devido, na medida em que a diferença é de 5%, e não 17%, conforme consta no Auto de Infração; e no que tange ao item 4º, que seja cancelada a exação, quer pela comprovação do cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte que pagou o ICMS destacado nas Notas Fiscais, quer pela ilegalidade na manutenção da presente exação, por ser fundamentada em mera presunção, sem qualquer comprovação. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 391/429), rebatendo inicialmente a alegação de deficiência de capituração, por considerar que a capituração apresentada é suficiente para a compreensão da legislação ferida. Transcreve os dispositivos regulamentares apontados na autuação.

No tocante ao item 1º, que acusa o contribuinte de deixar de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros próprios, o fiscal assinala que o art. 124, I [do RICMS/97], informa o prazo de recolhimento para contribuintes da categoria do autuado.

Quanto ao item 2º, que acusa falta de recolhimento do imposto em razão de remessa de bens para conserto, sem o devido retorno, observa que mercadoria enviada para conserto está sujeita a

suspensão condicionada do ICMS, de acordo com o art. 341, I [do RICMS/97], e que as condições da manutenção da suspensão da exigibilidade do ICMS estão descritas no art. 627, §§ 3º, 4º e 5º, sendo que, no caso de a mercadoria enviada para conserto não retornar no prazo regulamentar, deixa de valer a suspensão do imposto, devendo o contribuinte recolher o ICMS nos prazos descritos no art. 124, e para se calcular o imposto a ser cobrado é necessário definir a base de cálculo, conforme o art. 56, I, e a alíquota, de acordo com o art. 50.

Com relação ao item 3º, que cuida da diferença de alíquotas na aquisição de ativo imobilizado, o fiscal observa que na caracterização da incidência do ICMS neste tipo de operação se utilizam o art. 1º, § 2º, I e V, o art. 5º, I, e o art. 36, § 2º, XIV, sendo que a definição da base de cálculo e da alíquota é feita nos termos dos arts. 69 e 72, este se houver redução da base de cálculo. Destaca que o imposto apurado é considerado débito no que se refere à apuração do ICMS a recolher, conforme disposto no art. 111, III, "a", e, identificada a existência de ICMS a recolher, falta verificar o prazo regulamentar, encontrável nos art. 124, I, e 131.

Quanto ao item 4º, que acusa falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, informa que se trata da saída de mercadorias como se já tivesse sido encerrada a fase de tributação em razão de antecipação tributária por substituição, sem que houvesse indicativo da entrada de volume compatível de mercadoria desta natureza no estabelecimento. Toma por fundamento o art. 2º [do RICMS/97], que transcreve na íntegra – incisos, alíneas, itens e parágrafos. Também transcreve o art. 50, que cuida da alíquota – incisos, alíneas e parágrafos. Informa como se calcula o débito fiscal e como deve ser pago o imposto, transcrevendo nesse sentido os arts. 111 e 124.

Quanto à segunda preliminar, em que o autuado alega falta de apresentação das Notas Fiscais que comprovem as infrações, o autuante diz que baseou seu trabalho em documentos apresentados pelo contribuinte e todos foram posteriormente devolvidos, de modo que o autuado se encontra de posse de todas as Notas Fiscais necessárias à sua defesa. Informa que no corpo do Auto há cópia digitalizada dos livros apresentados pela empresa e utilizados na fiscalização.

Friza que no item 1º se trata de erro na apuração do ICMS por glosa de créditos computados, e para estudo da infração é necessário o Registro de Apuração, cujo original o contribuinte possui, bem como cópias do [da] DMA e pagamentos, encontráveis no anexo 5 do Auto.

Já com relação ao item 2º, diz que todas as Notas Fiscais estão de posse do contribuinte, e os números das Notas Fiscais referentes a saídas e retornos de consertos podem ser encontrados nos livros Registro de Saídas e Registro de Entradas, cujos originais se encontram na posse do contribuinte, com os CFOPs 5.915 e 6.915 para envio, e com os CFOPs 1.916 e 2.916 para retorno.

Relativamente ao item 3º, diz que, do mesmo modo, as Notas Fiscais necessárias à defesa podem ser encontradas no livro Registro de Entradas sob o CFOP 2.551. A cobrança refere-se a outubro de 2010, conforme informado no demonstrativo apresentado no Auto de Infração.

E no tocante ao item 4º, igualmente, as Notas Fiscais estão escrituradas no Registro de Saídas com o CFOP 5.405, e o contribuinte está de posse dos documentos.

No mérito [relativamente ao item 4º], o fiscal observa que o ICMS devido por substituição tributária deve, por regra, ser quitado pelo fornecedor, em nome do destinatário, e os recolhimentos indicados nos sistemas da Fazenda independem do agente do pagamento, sendo que neste caso a infração se baseia na evidente discrepância entre pagamentos sob essa rubrica e as saídas escrituradas com o CFOP acima referido, conforme anexo 11 do Auto de Infração.

Observa que, em 2008 [no tocante ao item 4º], houve saídas no valor de R\$ 241.882,76 e nenhum recolhimento de antecipação; em 2009, houve saídas no valor de R\$ 548.939,67 e recolhimento de

antecipação no valor de R\$ 1.498,36; em 2010, houve saídas no valor de R\$ 588.912,82 e recolhimento de antecipação no valor de R\$ 194,45.

Informa que, em face disso, cobrou-se [o imposto] do contribuinte baiano, pois, não havendo entradas em quantidade suficiente para justificar a saída com o CFOP 5.405, entendeu que o contribuinte se enganou na escrituração de saídas normais.

Aduz que no presente Auto se trata de Notas Fiscais escrituradas, e não cabe, portanto, a menção feita pela defesa, ao auto de infração 269515.009/08-4 [questão aduzida pela defesa na segunda preliminar], onde o auditor se referia a Notas Fiscais não escrituradas, sendo que no presente caso o contribuinte está de posse de todas as Notas Fiscais necessárias à sua defesa.

Quanto à alegação de impossibilidade de aplicação da “Taxa Selic”, o fiscal pondera que a atividade da fiscalização é vinculada, de modo que, em que pesem os argumentos da defesa, ao agente fiscal cabe apenas a aplicação da lei, no caso, o Código Tributário do Estado da Bahia, no art. 102, § 2º, II.

Com relação à alegação de decadência em razão do prazo de 5 anos a partir do fato gerador, o fiscal transcreve as regras do art. 28, §§ 1º e 2º, do COTEB. Com base nessas regras, o fiscal reconhece que neste caso decai o ICMS devido por fatos geradores relativos a eventos havidos entre o dia 1º e o dia 7 de janeiro de 2008, comprometendo os cálculos referentes à apuração relativa ao mês de janeiro de 2008, de modo que a única cobrança neste auto que remete a este período é a indicada na primeira linha do demonstrativo da infração 1ª, permanecendo as demais linhas livres de decadência.

Retornando ao item 1º, o fiscal informa que há uma sensível diferença entre os livros apresentados em papel e os livros apresentados em meio magnético relativos aos anos de 2008 e 2009 - na versão digital não há menção a transferência de créditos nem ao pagamento da antecipação parcial. Diz que, diante de tal divergência, “esta fiscalização” refez os livros, considerando o pagamento da antecipação parcial e analisando a possibilidade da transferência de créditos, conforme indicado no livro em papel a partir das DMAs e pagamentos de cada uma das filiais e matriz envolvidas, conforme anexo 4 do Auto. Aduz que, por ocasião do atendimento das intimações, não foram apresentadas as Notas Fiscais referentes a essas transações. Informa que, relativamente a 2008, as DMAs da filial de CNPJ 13.502.125/0004-04 informam que mês a mês o saldo credor foi inteiramente utilizado pela própria filial no cálculo do imposto do mês seguinte, e créditos só podem ser utilizados uma única vez, seja pela filial que os produziu, seja pela filial a quem foram transferidos, tendo por isso a fiscalização considerado que não houve saldo credor disponível para transferência nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, outubro, novembro e dezembro de 2008. Apresenta um quadro-demonstrativo ao qual denomina de “Resumo DMA-Apuração”. Vêm em seguida outros dois quadros-demonstrativos em que é feita a análise de créditos e débitos transferidos no ano de 2009, um conforme o livro em papel, e outro conforme a DMA da referida filial. Aduz que a documentação acostada pelo contribuinte não corresponde a estes valores. Informa que as DMAs e tabelas de pagamentos feitas pelas filiais e matriz se encontram no anexo 5. Conclui dizendo que, como já salientado, apenas os valores referentes a janeiro de 2008 foram prejudicados pela decadência. No que se refere à confissão de dívida que resultou em parcelamento do ICMS escriturado como devido em setembro, outubro, novembro e dezembro de 2008 e em janeiro de 2009, diz que, evidentemente, quaisquer valores efetivamente pagos pelo contribuinte devem ser abatidos do valor do Auto de Infração.

Quanto à alegação de não incidência de ICMS sobre mercadorias enviadas para conserto [item 2º do Auto de Infração], diz que o “benefício” da suspensão do ICMS quando do envio de mercadorias para conserto é condicional, dependendo do atendimento das exigências descritas no art. 627, § 3º [do RICMS/97]. Transcreve os arts. 341 e 627. Observa que, conforme o demonstrativo fiscal, só estão sendo cobrados valores [relativos a bens] cujo retorno não se deu no prazo de 6 meses. Diz que vale

lembra que “o fato gerador é a circulação da mercadoria e que independe da mudança de propriedade”, conforme claramente expresso no Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997 [sic]. Transcreve o art. 1º e seu § 3º, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Com relação à falta de pagamento de diferença de alíquotas referente a compra de ativo fixo [refere-se ao item 3º do Auto de Infração], diz que “A fiscalização aceita a retificação do contribuinte”.

Reportando-se mais uma vez ao item 4º, o fiscal diz que, conforme mencionado anteriormente, houve em 2008 saídas no valor de R\$ 241.882,76 e nenhum recolhimento de antecipação tributária por substituição; em 2009, houve saídas no valor de R\$ 548.939,67 e recolhimento de antecipação no valor de R\$ 1.498,36; em 2010, houve saídas no valor de R\$ 588.912,82 e recolhimento de antecipação no valor de R\$ 194,45. Considera evidente que os impostos recolhidos não são suficientes para encerrar a fase de tributação de todas as mercadorias saídas, de sorte que a fiscalização entende que há tributos a recolher. Acredita que houve um engano ao se classificarem as saídas com o CFOP 5.405. Observa que os demonstrativos apresentados pela empresa se referem à matriz e não à filial autuada.

Conclui dizendo que a fiscalização solicita a manutenção do Auto de Infração.

A Coordenação Administrativa do CONSEF devolveu o processo à Infaz Barreiras, tendo em vista a falta de assinatura da auditora na informação fiscal (fl. 445).

Consta à fl. 447 que a informação fiscal foi então assinada.

## VOTO

Este Auto de Infração constitui-se de 4 lançamentos:

1. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – há um adendo informando que se trata de estorno de créditos transferidos de outras filiais e da matriz da empresa;
2. falta de recolhimento de ICMS em virtude de remessa de bens para conserto sem o devido retorno;
3. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao “ativo fixo” do estabelecimento;
4. falta de pagamento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis – há um adendo informando que se trata de mercadorias da substituição tributária cujo comprovante de pagamento da antecipação do imposto não foi encontrado nos sistemas da SEFAZ, estando sendo cobrado o imposto na saída do estabelecimento.

O contribuinte suscitou duas preliminares. Também alega decadência de parte dos créditos lançados. Questiona ainda a aplicação da chamada “Taxa” Selic.

Na primeira preliminar, alega cerceamento de defesa em razão da capitulação incorreta das infrações. Reclama ser imprescindível a presença exata dos elementos identificadores da infração através de uma descrição específica da capitulação legal infringida.

É inegável a confusão estabelecida no lançamento do item 1º, pois a descrição do fato começa acusando falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios (ou seja, imposto lançado e não recolhido), mas em seguida foi feito um adendo informando que se trata de estorno de créditos transferidos de outras filiais e da matriz da empresa.

Na informação fiscal, ao rebater a reclamação do contribuinte nessa primeira preliminar, o fiscal autuante reitera que se trataria de falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, aduzindo que a capitulação do fato teria sido de forma correta: art. 124, I, do RICMS (fl. 392).

Porém, ao enfrentar a segunda preliminar, o fiscal muda de fulcro, dizendo que o item 1º trata de erro na apuração do ICMS por glosa de créditos computados (fl. 415).

Noutra parte da informação (fl. 421), em que a autoridade fiscal se refere ao que chama de “alegação 5”, a autuante acrescenta mais um elemento, ao falar de pagamento da antecipação parcial: no caso desse item 1º, informa que há uma sensível diferença entre os livros apresentados em papel e os livros apresentados em meio magnético relativos aos anos de 2008 e 2009, pois na versão digital não há menção a transferência de créditos nem ao pagamento da antecipação parcial. Diz que, diante de tal divergência, refez os livros, considerando o pagamento da antecipação parcial e analisando a possibilidade da transferência de créditos, conforme indicado no livro em papel a partir das DMAs e pagamentos de cada uma das filiais e matriz envolvidas, conforme anexo 4 do Auto.

Ora, se, conforme diz a autoridade fiscal, foram refeitos os livros fiscais, então não é verdadeira a declaração constante na descrição do fato de que o lançamento seria referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Aliás, isso fica evidente em face dos demonstrativos fiscais às fls. 30 e seguintes, em cujo cabeçalho consta: “Correção do Livro Registro de Apuração”.

A descrição do fato – “Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios” – é a descrição adequada para imposto lançado e não recolhido. No presente caso, o fato é outro.

Não só a descrição do fato, como igualmente o enquadramento legal (art. 124, I, do RICMS/97), foram feitos de forma indevida. Isso implica evidente cerceamento de defesa.

É nulo o lançamento do item 1º.

De igual vício padece o item 4º. Deixo, porém, para abordar essa questão quando for analisar o item 4º.

No tocante aos itens 2º e 3º, não se aplica a objeção da defesa, na primeira preliminar, quanto à capitulação incorreta dos fatos. A descrição dos fatos foi feita de forma satisfatória e o enquadramento legal tem efetiva pertinência com os fatos descritos.

Com relação à segunda preliminar, em que o contribuinte alega a falta de juntada das Notas Fiscais, considero que tal objeção não merece guarida, pois os documentos se encontram em poder do contribuinte, não havendo, portanto, cerceamento de defesa.

Quanto às objeções acerca da aplicação da chamada “Taxa” Selic, cumpre observar que não é razoável discutir o direito posto no âmbito administrativo. A aplicação da “Taxa” Selic tem previsão legal. Este órgão não tem competência para apreciar as objeções levantadas pela defesa.

Em face das conclusões a que chegarei no meu voto, deixo para apreciar no final do voto as alegações da defesa quanto à decadência.

Passo ao exame do mérito dos itens 2º, 3º e 4º.

O item 2º diz respeito à falta de recolhimento de ICMS em virtude de remessa de bens para conserto sem o devido retorno. A defesa, depois de discorrer sobre o fenômeno da subsunção do fato à norma jurídica, sustenta que no presente caso não existe a subsunção dos fatos à norma tributária de incidência do ICMS, pois não houve a venda - pagamento + tradição - das mercadorias, haja vista que as mercadorias foram remetidas para conserto, não havendo a transferência de sua propriedade, o que impede a incidência do imposto, pois as mercadorias continuam na titularidade do remetente,

que apenas as envia para outro contribuinte e, posteriormente, os recebe de volta ou encaminha para venda em outra empresa pertencente ao mesmo grupo.

O ICMS tem como fato gerador, no âmbito estritamente mercantil, a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Em parte a defesa tem razão, pois a remessa de mercadorias para conserto não constitui operação mercantil, haja vista que não ocorre nesse fato a mudança da titularidade do bem. Porém, quando um bem é remetido para conserto, há a expectativa de que, depois do conserto, ele retorne, real ou simbolicamente, ao estabelecimento de origem. Se ele é remetido para conserto e não retorna, presume-se que houve mudança de sua titularidade. Por isso, a legislação fixa prazo para o retorno. O prazo é prorrogável. Vencido o prazo, sem que o bem retorne, considera-se que houve a saída definitiva do bem. A suspensão da incidência do ICMS nas remessas internas e interestaduais é prevista no art. 627 do RICMS/97, cujo § 5º contempla as situações em que se considera encerrada a fase de suspensão da incidência – no presente caso, a falta de retorno do bem no prazo regulamentar.

Em tese, são essas as considerações aplicáveis à imputação em análise neste 2º item sob o ponto de vista normativo. Cumpre agora analisar os elementos de fato.

O contribuinte juntou cópias de Notas Fiscais de devoluções de mercadorias enviadas para conserto (fls. 252/277). Com base nessas Notas, caberia agora fazer-se o cotejo de cada uma com a Nota Fiscal de remessa, de modo a se saber se o retorno corresponde efetivamente ao bem remetido e se o retorno ocorreu no prazo regulamentar.

Mas aqui surge um óbice intransponível: o demonstrativo fiscal à fl. 143, que sequer foi assinado pela autoridade fiscal, em desatenção ao art. 15, II, “c” e “d”, e § 2º, do RPAF, não especifica quais os bens remetidos para conserto, como também não especifica os números das Notas Fiscais de remessa. Isso inviabiliza qualquer análise, não só quanto à identificação dos bens, mas também quanto à contagem do prazo para retorno. O lançamento é nulo por falta de certeza e liquidez.

No lançamento do item 3º, o contribuinte é acusado de falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado.

Na defesa, o autuado reconheceu que efetivamente houve a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre alguns itens adquiridos para o ativo fixo, mas reclama que a alíquota apontada como devida pela agente fiscal autuante não é aquela vigente à época dos fatos, haja vista que o art. 51, inciso III, alíneas “a” e “b”, do RICMS/97 determina a alíquota de 12% para os itens desrimados no próprio artigo. Pede a alteração da alíquota determinada na 2ª infração para 5%, relativamente às Notas Fiscais 2527, 96477, 108855 e 537989, conforme cópias anexadas à petição.

Ao prestar a informação, o fiscal autuante, em apenas uma linha (fl. 428), disse simplesmente que “A fiscalização aceita a retificação do contribuinte”. Não refez – como devia – o demonstrativo fiscal. E ao final, na conclusão da informação fiscal, opinou pela “manutenção” do Auto.

O fiscal tem um compromisso com o lançamento por ele efetuado; tem a obrigação de refazer os demonstrativos fiscais, excluindo as parcelas consideradas indevidas e indicando os valores remanescentes. E ao opinar pela exclusão ou redução de valores lançados, precisa dizer por qual razão os valores devem ser excluídos ou reduzidos.

Apesar de a autoridade fiscal não dizer por qual razão aceitou a “retificação” do contribuinte, e apesar de o demonstrativo à fl. 16 não indicar qual a natureza dos bens adquiridos, analisando-se os elementos constantes nos autos depreende-se que, com exceção da Nota Fiscal 11669, as demais Notas se referem a operações com veículos (fls. 285/290), para os quais a alíquota interna é de 12%, nos termos do art. 51, III, do RICMS/97. Sendo assim, considerando-se que os veículos são procedentes de São Paulo e Minas Gerais, tendo vindo tributados à alíquota de 7%, fica patente que a diferença de alíquotas é de 5%, e não de 10%, como foi cobrada do Auto.

Tendo em vista que na informação fiscal a autoridade autuante admitiu o equívoco, teria por conseguinte o dever de refazer o demonstrativo fiscal. Como, porém, assim não procedeu, farei eu mesmo a correção. Isto, em princípio, não é tarefa do julgador. Faço-o, contudo, em nome do princípio da economia processual, para evitar que o processo seja submetido a diligência, postergando o desfecho da lide, em prejuízo do Estado e do sujeito passivo.

O demonstrativo do débito do item 3º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações, tomando por fonte o demonstrativo à fl. 16:

Nota Fiscal	Valor da operação	Diferença de alíquotas	Imposto a ser lançado
2527	R\$ 10.500,00	5%	R\$ 525,00
11669	R\$ 89.000,00	10%	R\$ 8.900,00
96477	R\$ 92.000,00	5%	R\$ 4.600,00
108855	R\$ 217.000,00	5%	R\$ 10.850,00
537989	R\$ 25.041,48	5%	R\$ 1.252,07
Total			R\$ 26.127,07

O item 4º cuida de falta de pagamento de ICMS em razão de ter o contribuinte praticado operações tributáveis como não tributáveis – há um adendo informando que se trata de mercadorias da substituição tributária cujo comprovante de pagamento da antecipação do imposto não foi encontrado nos sistemas da SEFAZ, estando sendo cobrado o imposto na saída do estabelecimento.

O contribuinte questionou em preliminar a capitulação incorreta da imputação. De fato, os dispositivos citados no enquadramento legal nada têm a ver com o fato imputado – falta de pagamento do imposto devido por antecipação.

No mérito, dentre outras coisas, o contribuinte alega impossibilidade de autuação sob presunção. Reclama que a agente fiscal não se pautou com a cautela devida para proceder à autuação, porque não analisou, sequer, as Notas de entradas das mercadorias. Arremata a impugnação protestando que não basta a simples presunção *“ad hominis”* levantada pela autoridade administrativa, uma vez que estamos num Estado Democrático de Direito.

Salta aos olhos que o método adotado pela autoridade fiscal neste caso diverge inteiramente das praxes adotadas pelos demais auditores na apuração dos valores devidos a título de antecipação tributária. O que vejo foi uma espécie de arbitramento, feito por critérios sem previsão legal. Toda antecipação do imposto é apurada, sempre, com base nas entradas de mercadorias. Nunca com base nas saídas. Ocorre que neste caso, conforme adendo feito na descrição da infração, depois de explicar que se trata de imposto relativo a mercadorias da substituição tributária cujo comprovante de pagamento da antecipação do imposto não foi encontrado nos sistemas da SEFAZ, consta expressamente: “Cobra-se o ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento”. Isso não tem previsão legal. Se a antecipação em vez de ser feita na entrada devesse ser feita na saída, como pretende a autoridade fiscal neste caso, então não seria “antecipação”. O que a autoridade fiscal deveria ter feito seria o lançamento do imposto que deixou de ser antecipado “na entrada”. O lançamento é nulo, por inobservância do devido procedimento legal.

Deixei para apreciar por fim a questão suscitada quanto à decadência.

O fiscal reconheceu na informação que já haviam decaído os créditos tributários relativos a fatos anteriores ao dia 7 de janeiro de 2008. Como neste caso os créditos relativos a 2008 somente foram registrados nos itens 1º e 4º, que estão sendo julgados nulos, perde importância a apreciação da decadência.

A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento relativamente aos itens 1º, 2º e 4º. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação

fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269130.0001/13-7**, lavrado contra **CASA COSTA MÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 26.127,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR