

PROCESSO - A. I. Nº 129712.0002/11-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
RECORRIDOS - MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0307-02/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/05/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0093-12/16

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO; **b)** MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Acolhida parte das razões recursais. Excluídas operações de comodatos, quando comprovadas. Infrações mantidas parcialmente. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE REGISTRO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Item nulo pela insegurança da acusação, visto que a descrição da infração e o seu enquadramento legal não fazem qualquer menção à presunção legal de omissão de saídas decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias. Inobservância do devido processo legal e cerceamento ao direito de defesa; 3. DOCUMENTO FISCAL. NOTA FISCAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação tributária acessória. Alteração na legislação passa atribuir multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, independentemente de sua tributação. Redução, de ofício, do valor exigido na primeira infração. Comprovada exigência em duplidade. Exigências subsistente em parte. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que parte do recolhimento do imposto já havia sido recolhido. Infração subsistente em parte. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Exclusão de período sem previsão legal para aplicação da penalidade e das aquisições não destinadas à comercialização. Item reduzido. Rejeitadas as preliminares de nulidades, com exceção da quarta infração. Modificada a Decisão recorrida. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0307-02/11, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que

inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 3.448.328,18, em razão de dez irregularidades, sendo objeto do Recurso de Ofício a Infração 2 e do Recurso Voluntário as infrações 2 a 8, a saber:

INFRAÇÃO 2 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 1.118.349,69, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 127.819,71, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento;

INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 188.211,44, referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios;

INFRAÇÃO 5 – Multa, no valor de R\$ 117.671,04, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

INFRAÇÃO 6 - Multa, no valor de R\$ 86.232,94, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

INFRAÇÃO 7 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 111.131,60, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas nos anexos 88 e 89;

INFRAÇÃO 8 - Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, no valor de R\$ 1.658.800,92, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 3.353.909,13, diante dos seguintes entendimentos:

Rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração por entender que o mesmo preenche os pressupostos de validade do procedimento fiscal e o princípio do devido processo legal, tendo sido garantida a ampla defesa e o contraditório, como também de indeferir o pedido de diligência, além de salientar que as infrações 9 e 10 são procedentes, pois foram expressamente acatadas pelo sujeito passivo.

No mérito, inerente à primeira infração, a JJF diz que, diferente do afirmado pelo sujeito passivo, as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, pois estão previstas no art. 353, item 16 e sub itens 16.11.5 e 16.15.4 do RICMS/BA, cabendo a manutenção da infração 1.

Em relação à segunda infração, aduz o órgão julgador que as autuantes analisaram as diversas notas fiscais anexadas pelo contribuinte e acertadamente excluíram as Notas Fiscais nºs: 6369, 462, 32820, 32819, 193265, 702 e 34839, relacionadas a retorno de locação, devolução, empréstimo e remessas em comodato. Salienta a JJF que, inerente à arguição de não incidência de ICMS nas operações de locação, na verdade o sujeito passivo cita operações de comodato e junta cópias notas fiscais de remessa em comodato com os respectivos contratos, as quais não foram objeto da autuação, tendo as autuantes, com propriedade, relacionado as notas fiscais, indicadas pelo autuado, destacando o fato de que as mesmas não estão incluídas nos demonstrativos do débito apurado por Diferencial de Alíquota nas Aquisições de Ativo Imobilizado (fl. 2.022).

Destaca a JJF que as operações com ativo imobilizado, objeto da autuação, se referem a bens que entram no estabelecimento da Bahia como “remessa por conta e ordem” ou simplesmente “remessa” dando entrada no estabelecimento com CFOP 2949 - Outras Entradas Não Especificadas.

Salienta que, de acordo com os elementos e explicações das autuantes e acolhidos pelos

Julgadores, os aludidos bens são classificados no estabelecimento autuado, Marcosa filial de Salvador, com o código de produto na categoria de “MAQ” que, conforme tabela, anexa às fls. 108 - Vol I, fornecida pelo autuado, se refere a “Movimentação do Ativo Imobilizado”, chamando a atenção de que não é feito o lançamento na rubrica correta. Assim, as autuantes destacam que é a própria autuada quem afirma serem esses bens pertencentes ao seu ativo imobilizado.

Sustenta a JJF caber pertinência as explicações oferecidas pelas autuantes quanto aos bens destinados ao ativo imobilizado do autuado, de que: *“esses equipamentos também são enviados diretamente para a MARCOSA Salvador, com CFOP 6923 – Remessa por Conta e Ordem, pela Caterpillar, localizada no estado de São Paulo, que emite uma outra nota com destaque de ICMS para Fortaleza, onde fica a Matriz (jogo de contas). Estas notas fiscais são emitidas no mesmo dia ou com um hiato de apenas um dia, não sendo por si só documento fiscal hábil e exigido para caracterizar a operação que é triangular. Fica patente a ausência de uma nota fiscal de transferência de imobilizado da MARCOSA Fortaleza para MARCOSA Salvador, que não faz o registro dos bens do imobilizado, como demonstram as notas fiscais anexadas por amostragem às fls. 539 a 557 - Vol II.”*

Quanto à alegação do autuado de ausência da apuração dos créditos do Ativo Permanente – CIAP, afirmando que a fiscalização deveria ter feito a recomposição da escrita fiscal para que pudessem ser escriturados os créditos com o lançamento da proporção de 1/48 do imposto, conforme disposto na legislação, no que tange à tributação de bens do ativo imobilizado, a JJF aduz que tais créditos devem ser requeridos na forma prevista do RICMS/BA, após o devido pagamento da exigência tributária em questão, uma vez que não há como apropriar os créditos se o contribuinte não efetivou a quitação do imposto pelas aquisições interestaduais (transferências) dos bens do ativo permanente, não havendo, também, necessidade da fiscalização refazer a conta corrente do sujeito passivo para exigir o ICMS relativa à diferença de alíquota, já que os bens em questão forem identificados e individualizados em suas respectivas notas fiscais, podendo ser, assim, apurado o imposto devido em cada nota fiscal.

Inerente ao pedido de redução da base de cálculo, amparada por ementas de decisões desse CONSEF, entende a decisão de Primeira Instância que não pode ser acolhido, vez que não cabe ao autuado a fruição do benefício da redução da base de cálculo para operações simuladas, sem os documentos próprios, que só foram detectadas através de uma ação fiscal, consoante texto normativo constante do art. 83, II, “c” do RICMS/BA, ao determinar que não prevalecerá a redução da base de cálculo em se tratando de mercadorias cujas entradas e saídas não se realizarem mediante a emissão de documentos fiscais próprios, ou deixarem de ser regularmente escrituradas nos livros fiscais pertinentes.

Assim, diante de tais considerações, a JJF concluiu pela manutenção parcial da infração 2, no valor de R\$ 1.023.930,64, após as exclusões das notas fiscais reconhecidas pelos autuantes.

No tocante à terceira infração, a decisão é de que o autuado, apesar de alegar, não consegue demonstrar a ocorrência de erro de fato, não havendo, também, o erro no que tange ao seu enquadramento jurídico. Afirma que a arguição do autuado não traz elementos objetivos específicos para elidir exigência fiscal, devendo a mesma ser mantida em sua integralidade, pois, apesar de alegar, o autuado não consegue provar a inclusão de notas fiscais de retorno e locação, inclusive objeto da infração 2, ou mesmo o recolhimento integral do imposto devido, uma vez que não traz aos autos os elementos materiais e idôneos de tais assertivas.

No que tange à quarta infração, preliminarmente, diz que o sujeito passivo não ataca especificamente os valores apurados ou os cálculos efetuados na presente exigência, concentrando-se na alegação de ter escriturado as notas. Porém, ficou evidenciado que se encontra nos autos, conforme destacado pela fiscalização, às fls. 30, 37, 43 e 53, intimações fiscais e atas de reuniões onde as autuantes registraram, por reiteradas vezes, a falta de escrituração de um volume expressivo de notas fiscais. Assim, ficou evidente que as autuantes procuraram registrar o fato de que até a data de 04/11/2010 as notas sob exame não estavam ainda escrituradas, utilizando todos os meios, inclusive os não muito usuais com a realização de atas das reuniões

com o contribuinte, para não serem surpreendidas com posteriores escriturações de notas fiscais, que até aquele momento não tinham sido escrituradas. Contudo, o fato é que, apesar das cópias de folhas dos livros, apresentadas sem qualquer autenticação ou formalidade que caracterize a sua elaboração antes da ação fiscal e, portanto, não acolhidas, o autuado não demonstra os valores efetivamente recolhidos que resultariam da efetiva escrituração que alega ter efetuado das aludidas notas fiscais, conforme se pode verificar dos documentos que acosta aos autos, às fls. 1729 a 1736, para amparar materialmente seus argumentos. Assim, não cabe abrigo as argüições do autuado, bem como não há legitimidade nas provas de escrituração das notas apresentadas, ora não acolhidas, restando à manutenção da infração 4.

Em relação às infrações 5 e 6, as quais são multas imputadas por falta de registro das notas fiscais, respectivamente, tanto em relação às mercadorias tributáveis como não tributáveis, a JJF diz que não restou comprovado os aludidos registros, tendo em vista, quanto à infração 5, as considerações já alinhadas na infração 4, uma vez que as notas alvo da exigência dessa infração 4 constam da infração 5, cabendo o mesmo entendimento, acima alinhado, na infração 4, quanto à legitimidade das cópias dos livros apresentados pelo autuado às fls. 1743 a 1770 dos autos. Já em relação à infração 6, além de caber as mesmas considerações sobre a legitimidade das provas apresentadas na infração 4 e 5, o autuado não aponta as notas fiscais que alega já ter sido consideradas na própria infração 5 ou em duplicidade, bem como notas que não caberiam ser registradas, do que concluiu a JJF que resta manter a multa por falta de registro das notas fiscais contendo mercadorias não tributáveis.

No que diz respeito à infração 7, a JJF diz que, da mesma forma, o autuado não consegue demonstrar que efetuou o recolhimento do imposto antecipado antes da presente exigência fiscal, pois os documentos por ele acostados aos autos, às fls. 1772 a 1774, através dos quais assegura ter recolhido o imposto devido por antecipação através do regime de substituição tributária, exigido na presente infração, não demonstra efetivamente o recolhimento do imposto relativo às notas fiscais constantes, às fls. 251 a 364 dos autos, alvo da presente exigência fiscal, não cabendo, também, o raciocínio desenvolvido pelo autuado, relativo à infração 4, conforme alega se aplicar. Mantém a infração 7.

Por fim, em relação à infração 8, a JJF salienta que, diferente do alegado, não foi em momento algum reclamado imposto e sim aplicada a multa percentual por descumprimento da obrigação acessória por não ter o sujeito passivo recolhido tempestivamente o ICMS que deveria ser parcialmente antecipado na forma do art. 352-A do RICMS/BA. Destaca que o autuado reconhece parcela da multa que alega efetuar depósito administrativo, fato que evidencia, inquestionavelmente, o seu perfeito entendimento da infração. Registra que as autuantes aplicaram apenas a multa, conforme alinha o art. 42, II, “d” da Lei 7014/96, pois a mesma é justamente pelo descumprimento de uma obrigação acessória, ou seja, a obrigação de antecipar “tempestivamente” parte do ICMS devido nas aquisições interestaduais. Assim, a arguição do autuado de que efetuou o recolhimento do imposto, através do regime normal de apuração, não tem o condão de elidir a presente exigência fiscal e sim de confirmar o acerto das autuantes quando apenas aplicaram a multa por recolhimento intempestivo dos valores devidos na antecipação tributária parcial, conforme dispositivos por elas alinhados, albergando apenas a exigência de uma obrigação formal e não principal.

Por fim, a decisão é pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 3.353.909,13, salientando que devem ser homologados os valores pagos. A JJF recorre de ofício a uma das Câmaras do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 2.042 a 2.065 dos autos, o recorrente reitera todas suas alegações apresentadas quando da sua impugnação ao Auto de Infração, conforme a seguir:

Preliminarmente, arguiu a nulidade do Auto de Infração e da decisão de primeira instância por não abordar os pontos essenciais para o correto deslinde da causa, uma vez que sustenta que o Auto de Infração não traz elementos para a precisa compreensão das infrações supostamente cometidas e nem tampouco especifica os elementos que ensejaram a presente autuação, do que

aduz que, no tocante às infrações 2, 3 e 6, restou claro que a composição da base de cálculo foi feita com valores em duplicidade, a exemplo das notas fiscais nº 6369, 32819, 451, 452, 3396, 17473 e 17474, cujas alegações foram esquecidas pela decisão de piso que se baseou única e exclusivamente nas informações fiscais, do que diz que houve desconsideração, tanto pela fiscalização como pela decisão recorrida, de valores efetivamente pagos, relativos às infrações 2 e 3.

No mérito, requer a improcedência da infração 2 sob o argumento de inexistência de aquisição de bens para o ativo fixo da recorrente, uma vez que, da análise das notas fiscais de entradas, percebe-se que estas são notas fiscais que não espelham operações de circulação de mercadoria, muito menos operações para aquisição de bens para o ativo fixo da recorrente, mas, sim, notas fiscais relativas à: I) remessas em comodato; II) empréstimos; III) retorno de locação; IV) remessa para outra filial; V) retorno em garantia; VI) remessa por conta e ordem, conforme demonstrado nos autos e não integralmente observado pelo acórdão recorrido.

Registra que, além das notas fiscais já excluídas, há de se excluir operações incluídas na autuação e que efetivamente houve recolhimento do diferencial de alíquota, as quais foram desprezadas pela decisão recorrida, conforme planilha à fl. 2.066 dos autos. Além disso, diz existir operações de retorno de empréstimo/locação que não poderia ter sido objeto da autuação, merecendo efetiva exclusão, uma vez que tais bens ingressaram no estabelecimento em momento anterior ao do “retorno”, não podendo mais uma vez ensejar a incidência do ICMS.

Aduz, ainda, que a fiscalização, para fins de composição do valor a ser cobrado, utiliza notas fiscais em duplicidade, havendo necessidade de exclusão de tais valores, do que cita exemplo das Notas Fiscais de nºs 452 e 451, assim como da Nota Fiscal de nº 3047.

Diz que a autuação leva em consideração, também, operações de retorno de mercadorias de filial localizada em Vitória (ES), bem como retorno de mercadoria por troca em garantia, a exemplo das Notas Fiscais de nºs 1077 e 24135.

Contudo, segundo o recorrente, a maior parte da infração 2 refere-se à cobrança de diferencial de alíquota em operações de comodato – empréstimos e que, de maneira ilegal e desarrazoada foram entendidas pela fiscalização como operações para aquisição de ativo fixo, conforme indicação de planilha às fls. 2.069 a 2.071, do que salienta ser inverídica a informação de que a recorrente teria juntado uma série de documentos que não são objeto da autuação, pois as notas fiscais (lastreadas em contratos de comodato e locação) juntadas aos autos dão conta de uma operação comum e corriqueira, as quais não podem ser consideradas como aquisição de bens para o ativo fixo, tendo em vista que, em verdade, estão lastreadas contabilmente, fisicamente e negocialmente em operações de remessa ou retorno de bens em comodato, as quais configuram hipóteses de não ocorrência de fato gerador do tributo, nos termos delineados no art. 155, II, da Constituição Federal, consoante entendimento da jurisprudência da Súmula nº 573 do STF e da Súmula nº 166 do STJ. Assim, nesse caso, havendo comprovação de que não houve a entrada de bem para integrar o ativo fixo da recorrente, não há base legal para cobrança do chamado diferencial de alíquota.

Sustenta que estes bens eram adquiridos por seu estabelecimento cearense, não contribuinte do imposto, com alíquota interna cheia, sendo que, muitas vezes, por uma questão de logística, a recorrente firmava contratos de comodato de tais bens, quando o estabelecimento cearense emitia nota fiscal de remessa em comodato ao estabelecimento baiano. Após, para que o bem pudesse circular de São Paulo (sede dos fornecedores) para a Bahia, havia a emissão de nota fiscal de remessa por conta e ordem, sendo, no entanto, indubitável que os bens continuavam sendo de propriedade do estabelecimento cearense que tem por objeto, conforme pesquisa no SINTEGRA, o aluguel de máquinas e equipamentos, do que salienta que estas operações nunca foram feitas de forma simulada, indireta ou oculta.

Afirma que estes bens, inclusive, ficavam no estabelecimento baiano e, muitas vezes, eram remetidos de volta ao Ceará ou para outro estabelecimento da recorrente, sem que, no entanto,

tenha que se falar em transferência de ativo de forma definitiva. Assim, alegações de funcionários não autorizados a falar pela empresa ou atas extra-oficiais de difícil aceitação como prova em um contencioso administrativo, não podem servir como único elemento a afastar a força probatória de tudo o quanto argumentado e provado pelo recorrente.

Em seguida, para fins de argumentação, o sujeito passivo pede a nulidade da autuação por ausência de apuração dos créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo permanente, ensejando em falta de liquidez o Auto de Infração, uma vez que o montante exigido foi apurado de forma equivocada na medida em que não foram considerados os saldos credores de ICMS existentes no período autuado.

Alega, ainda, caso se entenda que houve efetivamente ingressos de bens no ativo fixo da recorrente, ainda assim estaria equivocado o lançamento em razão da existência de erro na definição da base de cálculo do lançamento, pois para a apuração do ICMS devido na transferência de ativos deve ser reduzida em 95%, conforme previsto no art. 83, c/c o art. 624 do RICMS/BA, tendo como condição para tanto a escrituração de tais bens. Defende que, eventuais formalidades não podem ser utilizadas como justificativa para privar a recorrente do direito de não ser tributada na integralidade do valor do bem, sob pena de ferir ao princípio constitucional da igualdade tributária.

Referente à terceira infração, o recorrente alega existência de erro de fato configurado em razão de a autoridade competente relatar o acontecimento de forma equivocada, acarretando uma distorção da realidade. Diz que os equívocos foram diversos, isto porque o contribuinte recolheu, corretamente, o diferencial de alíquota, de modo que não podia se falar em ausência de pagamento, mais especificamente o valor de R\$ 461,82 para o exercício de 2007 e R\$ 3.704,95 para 2009, conforme planilha às fls. 2.073 a 2.079 dos autos. Além disso, utilizou-se na composição da base de cálculo da infração notas fiscais que sequer representam operações tributáveis, a exemplo das notas fiscais de retorno de locação no valor total de R\$ 12.500,00 para 2007 e R\$ 34.978,92 para o exercício de 2009, além de utilizar notas fiscais no valor de R\$ 26.993,67 que já haviam sido objeto da infração 2 (Notas Fiscais nºs 6369, 32819, 451, 452, 3396, 17473 e 17474). Assim, diz que tais equívocos maculam todo o procedimento fiscal, ensejando a nulidade.

Quanto à quarta infração, o apelante alega que mais uma vez incorre em erro de fato a fiscalização e a decisão recorrida, uma vez que, ao contrário do quanto se alega, escriturou a maior parte das notas fiscais tidas como não escrituradas e, por consequência, levou em consideração o ICMS nelas destacado na apuração do imposto a pagar. Salienta que as escriturações de determinadas notas fiscais ocorreu em momento posterior ao da sua emissão, posto que em algumas situações, por questões logísticas, a mercadoria saía do estabelecimento do remetente no fim do mês e só era recebido (e escriturado) pela recorrente no mês seguinte, conforme exemplos que cita, sendo indubitável que o imposto devido em razão das notas fiscais cotejadas foi efetivamente recolhido, já que inserido no encontro de contas da não-cumulatividade do ICMS para apuração do saldo a pagar, a obrigação tributária está extinta, nos termos do art. 156, I, do CTN. Salienta que seus livros fiscais fazem prova a seu favor e foram chancelados pelo fisco, não havendo em se falar em escrituração realizada após a fiscalização.

Inerentes às infrações 5 e 6, o recorrente argumenta que as entradas foram, efetivamente, registradas, tendo os registros, porém, ocorrido em momento posterior ao da entrada, conforme planilha às fls. 2.080 a 2.082, sendo indubitável a improcedência da multa exigida. Consigna que, em relação à infração 5, as notas fiscais são as mesmas que foram consideradas na infração 4. Já na infração 6, a fiscalização computou notas fiscais em duplicidade, além de relevar nota fiscal já constante na própria infração 5, assim como a nota fiscal cancelada nº 269, no valor de R\$ 10.025,60. Defende que, mais uma vez, revela-se a improcedência do lançamento, devendo-se reconhecer a nulidade ou, sucessivamente, a retirada das notas fiscais, efetivamente registradas, da base de apuração das multas aplicadas.

Em relação à sétima infração, diz que o fisco considerou que o recorrente não teria recolhido o ICMS ou o teria recolhido a menor, em operações cuja mercadoria está sujeita à antecipação do

ICMS, utilizando-se, mais uma vez, uma equivocada base de cálculo para quantificação do suposto crédito constituído. Porém, afirma o apelante que, diferentemente do que se alega, recolheu o ICMS devido, no mês subsequente ao da emissão das notas fiscais, conforme relaciona, em razão das notas fiscais de entrada terem sido realizadas também em mês posterior ao da sua emissão, consoante planilha às fls. 2.083 a 2.085. Assim, sustenta que antecipou o ICMS devido, porém o fez quando escrituração da nota fiscal e não quando da efetiva entrada da mercadoria, aplicando-se o mesmo raciocínio para a infração 4, de modo que não há que se falar em ICMS devido, do que aduz que a fiscalização, nem tampouco a decisão recorrida, reconheceram os recolhimentos realizados que, apesar de extemporâneo, foram realizados com acréscimo de multas e juros, não podendo serem desconsiderados.

No tocante à oitava infração, alega que o fisco desconsiderou que o recorrente, apesar de não ter, efetivamente, recolhido o ICMS no regime de antecipação, o fez no regime regular de apuração, recolhendo-o quando da saída das mercadorias. Diz que, demonstrando toda a sua boa-fé, efetuou o recolhimento dos valores que entendeu como procedentes, remanescendo um saldo de R\$ 1.565,55, que se refere a notas fiscais tidas pela fiscalização de maneira equivocada, as quais lista, todas de materiais de consumo, segundo o recorrente, consideradas como mercadorias sujeitas ao regime de antecipação.

Por fim, diz ser imperiosa a realização de diligência fiscal sob a alegação de que a fiscalização pautou a autuação em suposta ausência de recolhimento do ICMS em operações tributáveis realizadas pela recorrente, bem como em razão de inconsistências contábeis, sem, contudo, perquirir uma efetiva análise da verdade material dos fatos investigados. Também, requer a total ilegitimidade da autuação, a declaração de nulidade do lançamento em sua integralidade, determinando a imediata extinção do processo ou, ainda, na eventual hipótese de serem superadas as nulidades acima, podendo se decidir o mérito, requer a reforma do acórdão recorrido, para que se reconheça a total improcedência do lançamento, bem como o cancelamento da multa aplicada. Pede que seja previamente intimado seus advogados, sob pena de nulidade.

Às fls. 2.093 e 2.094 dos autos, a PGE/PROFIS, através da Dr.^a Maria Dulce Baleeiro Costa, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois, da análise dos autos, vislumbra que a JJJ apreciou todas as alegações defensivas, não havendo razão para decretação de nulidade. No mérito, em relação à infração 2, concorda com a decisão, pois as autuantes comprovaram que parte das notas fiscais indicadas pela empresa autuada como sendo de aquisições por locação não constam da exigência fiscal, pelo que não cabe esse argumento. Já as demais alegações meritórias também não são suficientes, pois o crédito fiscal pleiteado deve ser solicitado à repartição fiscal competente, não cabendo ao CONSEF o seu deferimento.

Em relação à infração 3, diz acompanhar o entendimento da JJJ, no sentido de que não há indicação pelo recorrente, de forma objetiva, de quais operações estão sendo exigidas em duplicidade.

Para a infração 4, diz não vislumbrar surtir efeito a alegação do recorrente, pois não há provas da escrituração das notas fiscais antes da ação fiscal, assim como não há razão para a demora indicada pelas autuantes, de alguns meses, entre a efetivação da operação e o alegado registro do documento fiscal.

Aduz o Parecer da PGE/PROFIS que as alegações referentes às infrações 5 e 6 também não são acompanhadas de provas de que há duplicidade nas exigências.

Em relação à infração 7, entende a PGE/PROFIS que não há correlação entre os comprovantes de recolhimento de ICMS por substituição tributária (fls. 1772/1774) e as notas fiscais de fls. 251/364, carecendo de prova o alegado recolhimento do ICMS por antecipação.

Por fim, observa que a infração 8 exige multa por recolhimento intempestivo do ICMS por antecipação parcial, fato reconhecido pela empresa. Logo, se a parcela da antecipação parcial foi paga a destempo, há de ser aplicada a multa de 60% prevista no art. 42, II, d, da Lei nº 7.014/96.

Diante de tais considerações, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Por decisão da 3^a CJF, colegiado existente à época, o PAF foi convertido em diligência à ASTEC para que preposto fiscal verificasse a pertinência das alegações traçadas no Recurso Voluntário, a exemplo da incidência de valores em duplicidade de uma mesma nota fiscal; se houve desconsideração no levantamento fiscal de valores pagos; se os lançamentos e livros Registro de Entradas são autênticos e estão em harmonia com os livros Registro de Apuração do ICMS e escrita contábil, etc.

Em atendimento ao quanto solicitado, foram efetivadas diversas intimações e anexados documentos, às fls. 2.099 a 2.164 dos autos, tendo, por fim, sido exarado Parecer ASTEC nº 35/2014, às fls. 2.165 a 2.178 dos autos, no qual foram apensados novos demonstrativos relativos às infrações 2 a 8, às fls. 2.179 a 2.240.

Em seguida, às fl. 2.246 a 2.260 dos autos, o recorrente se manifestou pela divergência parcial com o resultado da diligência fiscal, sob a alegação de que "... esta reconheceu apenas em parte a irregularidade do lançamento, ao tempo em que passa a indicar os pontos em que diverge da diligência fiscal, apontando suas razões para tanto.", do que reitera parte de suas razões recursais.

Por sua vez, as autuantes, às fls. 2.263 a 2.269 dos autos, aduzem existência de ocorrências que não foram apreciadas pelo diligente e nem comprovadas pelo autuado, razão para acatar parcialmente o resultado da diligência fiscal realizada pela ASTEC.

A PGE/PROFIS, à fl. 2.271 v, considerando que o autuado e as autuantes discordaram de parte do resultado da diligência, entende que os autos devem retornar à ASTEC para análise sobre os fundamentos apresentados pelas partes.

Por decisão da 2^a CJF, às fls. 2.274 e 2.275, o PAF foi convertido em diligência à ASTEC para que se manifeste sobre as razões apresentadas, em decorrência do Parecer ASTEC nº 35/2014, reavaliando as pertinências, em razão das provas documentais e, se necessário, apresentando novos demonstrativos.

Às fls. 2.277 a 2.283 dos autos, conta Parecer ASTEC nº 37/2015, no qual o diligente apresenta as razões sobre suas conclusões, relativas a cada item questionado, apensando documentos às fls. 2.284 a 2.385.

Em nova manifestação, às fls. 2.396 a 2.410 do PAF, o recorrente diz que, nesta segunda diligência, foram reconhecidas algumas das irregularidades constantes no lançamento, contudo, manteve outras, do que, em relação à segunda infração, diz que o diligente desconsiderou a comprovação de algumas operações realizadas que não espelham circulação de mercadorias, muito menos para aquisição de bens para o ativo fixo, a exemplo de: remessa/retorno de comodato e empréstimo, sobre as quais não incide o diferencial de alíquota, conforme relação que apresenta, para concluir que, caso corretamente consideradas as operações, os valores recolhidos e o pagamento parcial da infração, não há imposto devido. Também defende que na segunda diligência foi alterado, sem qualquer justificativa, plausível, o demonstrativo do exercício de 2008 da infração 2, acarretando majoração do valor do ICMS exigido em relação ao valor reconhecido pelas autuantes.

Quanto à infração 3, alega o recorrente que a diligência reconheceu mais algumas irregularidades em relação a duplicidade de notas fiscais e à desconsideração de valores já tributados. Todavia, continua a não reconhecer que a composição da base de cálculo do diferencial de alíquota do ICMS utilizada na autuação considerou operações que não deveriam ser tributadas, a exemplo de retorno de locação, conforme relaciona, não tendo cabimento a justificativa do diligente de que *"foram mantidas por falta de comprovação das operações originárias de locação, cujo pedido consta da Intimação à fl. 2109"*, visto que cumpriu a intimação. Assim, o apelante sustenta que deve ser revista a conclusão da diligência.

Inerente à infração 4, diz que a diligência desconsiderou grande parte das notas fiscais devidamente escrituradas, a qual já havia sido reconhecida pelo diligente, abstendo-se de se

manifestar por entender que se trata de juízo de valor, de competência exclusiva da Câmara de Julgamento Fiscal, a qual cabe reconhecer que a razão de a escrituração haver ocorrido em mês posterior ao da emissão das notas fiscais é uma questão logística, o que afasta a exigência do imposto.

Ainda em relação à infração 4, requer a nulidade da exação pela insegurança quanto à conduta imputada ao requerente, uma vez que, caso a autuação fiscal pretendesse exigir ICMS decorrente da omissão de entradas de mercadorias, deveria tê-lo feito com base na presunção legal contida no art. 4º, §4º, IV, da Lei nº 7.014/96, repetida no art. 2º, §3º, IV, do RICMS/97, o que não foi feito no presente caso, uma vez que a descrição da infração e o seu enquadramento legal não fazem qualquer menção à presunção legal de omissão de saídas decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias.

Quanto à infração 6, o recorrente aduz que o diligente passou a não reconhecer a escrituração da entrada de mercadoria que já havia reconhecido anteriormente, majorando o ICMS. Reitera tratar-se de logística o fato de algumas notas fiscais serem escrituradas em momento futuro, não podendo persistir a exigência.

Em relação à infração 8, o recorrente alega insegurança quanto a conduta lhe imputada, a qual foi descrita como “*Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial...*”, indicando a exigência do imposto e multa pela não recolhimento da antecipação parcial. Aduz que o demonstrativo da infração corrobora a exigência de ICMS somado à multa, uma vez que indica: base de cálculo; alíquota de 17% (a qual está equivocada); multa de 60% e valor decorrente da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, não deixando dúvida que se exige o ICMS supostamente não recolhido a título de antecipação parcial, do que se pautou o recorrente para sua tese defensiva de que o imposto fora recolhido quando das saídas das mercadorias e que não acarretou prejuízo ao erário estadual. Assim, defende que resta configurada a nítida contradição entre a conduta infracional descrita e o que restou comprovado no curso do processo, quando se concluiu pela exigência apenas de multa por “*descumprimento de obrigação acessória*”, o que resulta nítida ofensa ao direito à ampla defesa do recorrente, o qual requer a nulidade da infração.

Por fim, considerando que a segunda diligência fiscal, confirmado a primeira, reconheceu a irregularidade do lançamento fiscal em relação à infração 5, que restou zerada, e a infração 7, no valor de R\$85.383,92, o recorrente diz concordar com o resultado da diligência, quanto aos citados itens. Quanto aos pontos em divergências, caso não seja entendido pelo reconhecimento da total improcedência, requer nova conversão em diligência.

Já as autuantes, às fls. 2.420 e 2.421 dos autos, em relação à infração 2, dizem acatar integralmente as argumentações, justificativas e demonstrativos apresentados na segunda diligência fiscal.

Quanto à infração 3, afirmam estar de acordo com o diligente no que diz respeito as alegações do sujeito passivo.

No tocante à infração 4, com relação a escrituração posterior das notas fiscais, discordam do diligente quando deixa de se manifestar sobre a matéria, já analisada pela 2ª JJF, que concluiu se tratar de uma escrituração feita posterior à lavratura do Auto de Infração, com características de irregularidades, por falta de autenticidade e sem as devidas formalidades junto à Secretaria da Fazenda. Entendem que o diligente arguiu “juízo de valor” quando na verdade se trata de valor de prova, haja vista todo o levantamento fiscal, fartamente documentado, que demonstra claramente não haver legitimidade nas alegações do autuado. Posteriormente, o diligente admite equívoco em acatar notas fiscais escrituradas um ano depois da data de entrada, quando o autuado alegava que a escrituração ocorria no mês seguinte, o que levou ao diligente elaborar novos demonstrativos com os valores originais das autuantes.

Inerente à infração 5, concordam com a diligência em excluir os valores lançados de multa por descumprimento de obrigação acessória, em face da absorção pela multa aplicada por descumprimento da obrigação principal. Também concordam com a exclusão das Notas Fiscais nº^{os} 168634 e 517746.

Em relação à infração 6, aduzem que o diligente reconhece o equívoco ao excluir notas fiscais do demonstrativo elaborado na autuação, admitindo a irregularidade da escrituração posterior, realizada um ano após a data de entrada e refaz os demonstrativos, mantendo os valores originais (Anexo VII).

Por fim, quanto à infração 7 (8), multa pela falta de antecipação tributária total (parcial), inerente ao mês de dezembro de 2008, as autuantes concordam integralmente com os argumentos apresentados na última diligência, ressaltando que a correção dos DAE ocorreu em 30/04/2015, portanto posterior a data da primeira manifestação delas, quanto à diligência fiscal.

A PGE/PROFIS, às fls. 2.425 a 2.427 dos autos, exara Parecer Jurídico, subscrito pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, no qual, em relação à infração 2, diz comungar integralmente com o resultado da diligência, porquanto não provado pelo recorrente a existência de supostos negócios jurídicos não abarcados pelo ICMS, seja pela inexistência do cumprimento das formalidades imanentes à prova destas situações jurídicas, seja por ser a principal aptidão comercial da recorrente a venda de máquinas (revendedora com exclusividade para venda de produtos da multinacional CATERPILLAR), não a locação, sendo os produtos indicados nos demonstrativos de fls. 2285/2286 perfeitamente encartados na ideia de aquisição de maquinário para a posterior revenda.

Segundo o opinativo, os mesmos argumentos se encaixam no que se refere à infração 3, pois não há nos autos qualquer prova da existência dum contrato de locação de equipamentos, com formalidades impostas para concreção deste negócio jurídico, em especial uma determinação de prazo do contrato locatício.

Em relação às infrações 4 e 6, também entende não merecer qualquer suporte a tese recursal, fincada no sentido da inexistência da conduta infracional apontada no lançamento, pois as escriturações que supostamente elidiram a infração se deram após a lavratura do Auto de Infração, sem cumprimento de qualquer formalidade para as escriturações a destempo, já que as escriturações se deram um ano após a data de entrada, o que por si só fulmina de validade seu conteúdo.

Quanto à alegação da insegurança na descrição das condutas, o parecer é de que não suporta qualquer abrigo, pois todas as infrações estão detidamente esmiuçadas, o que engendrou num Auto de Infração de quase duas mil e quinhentas laudas, com inúmeros demonstrativos.

Diante do exposto, a PGE/PROFIS comunga com as conclusões lanceadas no Parecer ASTEC nº 37/2015.

Na sessão de julgamento de 13/04/2016, em razão da alegação dos patronos do recorrente, quando da sua sustentação oral, de que a diligência realizada pela ASTEC não considerou devidamente as provas documentais trazidas aos autos, em relação às exações 2 e 3, o PAF foi submetido a sucessivos pedidos de vistas, tendo, neste lapso temporal, o sujeito passivo apresentado novo expediente, às fls. 2.431 a 2.487 dos autos, no qual sustenta que os documentos fiscais, os quais já estavam apensados aos autos e que volta a anexar, comprovam suas alegações da não ocorrência das infrações, uma vez que as operações realizadas não espelham circulação de mercadorias, muito menos operações para aquisição de bens para o ativo fixo (infração 2) ou de mercadorias destinadas ao consumo (infração 3), por representarem remessa/retorno de locação ou de comodato; retorno de empréstimo; remessa por conta e ordem; bem como simples remessa, sobre as quais não estão sujeitas ao diferencial de alíquota do ICMS.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício inerente à infração 2, por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido de R\$ 1.118.349,69 para R\$ 1.023.930,64, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a-1”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a

Decisão da 1^a Instância, quanto as infrações 2 a 8 do lançamento de ofício.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, examinando as peças que integram os autos, depreendo que a Decisão recorrida, no tocante à infração 2, , acertadamente, excluiu do débito exigido os valores pertinentes às Notas Fiscais de n^{os} 6369; 462; 32819; 32820; 193265; 702 e 34839, conforme acatadas pelas autuantes, às fls. 1.964 dos autos, as quais concluíram que, induzidas pela colocação incorreta do CFOP, incluíram as citadas notas fiscais indevidamente no levantamento fiscal, haja vista se tratarem de retorno de locação, devolução, empréstimo e remessa em comodato, por terem sido contempladas em notas de simples remessas. Também corretamente a JJF excluiu o valor pago de R\$1.452,53, relativo ao ICMS diferença de alíquota, inerente ao mês de junho de 2009, conforme fl. 583 dos autos, também reconhecido pelas autuantes, o que reduziu o valor original de R\$1.118.349,69 para R\$ 1.023.930,64 (fls. 2023/2024).

Contudo, verifica-se a existência de erro material na Decisão recorrida, mais especificamente no mês de maio de 2008, cujo valor original lançado é de R\$58.695,84 (sendo R\$1.099,99 relativo ao “DIFAL” decorrente de *notas fiscais não escrituradas* e R\$57.595,85, às notas fiscais escrituradas), conforme demonstrado às fls. 171, 176, 177 e 179 dos autos.

Entretanto foi consignado no veredito que a redução decorre da exclusão do valor da Nota Fiscal n^o 34839, conforme tabela à fl. 2.023 dos autos, cujo documento fiscal representa uma redução de R\$1.000,00 do valor de R\$1.099,99 (relativo às notas fiscais *não registradas*), como se pode observar à fl. 179, 1.656 e 1.657 dos autos, resultando em R\$99,99, como considerado pela JJF.

Porém, como dito anteriormente, tal exigência também era acrescida do valor de R\$57.595,85 (notas fiscais escrituradas), cujo montante não foi alterado, remanescendo o valor de R\$57.695,84 (resultado da soma do valor reduzido pela JJF de R\$99,99 e R\$57.595,85) e não R\$99,99, como considerado na Decisão recorrida.

Assim, diante de tais considerações, voto pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício para restabelecer o valor da infração 2 de R\$1.023.930,64 para R\$1.081.526,49, em razão da alteração do mês de maio de 2008 para R\$57.695,84.

No que diz respeito às alegações pertinentes ao Recurso Voluntário, inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, pois entendo que o lançamento de ofício, com exceção da quarta infração, preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, visto que o sujeito passivo atacou a matéria objeto da autuação com muita clareza e precisão, o que demonstra inexistir cerceamento ao direito de defesa. Ademais, os demonstrativos que comprovam e fundamentam as acusações fiscais são inteligíveis e foram todos recepcionados pelo mesmo preposto do contribuinte que recebeu o Auto de Infração, o que vem a corroborar que o sujeito passivo exerceu plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Igualmente, rejeito a preliminar de nulidade da Decisão recorrida, pois vislumbro que na mesma foram abordadas todas as alegações defensivas, inexistindo qualquer omissão do órgão julgador. Assim, por não ter o apelante apontado especificamente quais as falhas existentes, não há como acolher suas pretensões preliminares, haja vista que o fato de suas alegações de defesa não convencer os julgadores, nem mesmo para a realização de diligência, fatos estes devidamente abordados, não enseja ao recorrente concluir de que ocorreu omissão da Decisão recorrida.

Quanto ao pedido para que as intimações acerca do presente feito sejam efetuadas em nome dos profissionais que subscrevem o Recurso Voluntário, no endereço que declinou, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender tal pleito, no entanto o não atendimento dessa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

No que diz respeito às infrações 2 e 3, referentes às exigências do ICMS decorrente do diferencial de alíquotas na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento

e ao ativo fixo, há de se ressaltar que tais exigências são devidas conforme previsto no art. 2º, IV, c/c §1º, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, sendo irrelevantes para caracterização do fato gerador: *I*) a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo; *II*) o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular; *III*) a validade jurídica da propriedade ou da posse do instrumento utilizado na prestação do serviço; *IV*) o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações; *V*) o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação, cuja negativa de aplicação da legislação nos falece competência, consoante determina o art. 167, III, do RPAF.

No mérito, em relação à segunda infração, cuja exação decorre da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, o recorrente alega, inicialmente, que não há base legal para cobrança do ICMS diferencial de alíquota, pois existem duplicidade de valores exigidos; desconsideração de valores efetivamente pagos; inexistência de aquisição de bens para o ativo fixo, pois se tratam de operações relativas à: I) remessas em comodato; II) empréstimos; III) retorno de locação; IV) remessa para outra filial; V) retorno em garantia; VI) remessa por conta e ordem. Por fim, aduz que, do montante exigido, não foram considerados os saldos credores de ICMS existentes no período autuado, como também não se considerou a redução da base de cálculo na transferência de ativos, conforme previsto no art. 83, c/c o art. 624 do RICMS/BA.

Em decorrência de duas diligências realizadas pela ASTEC, o recorrente, em sua última manifestação, às fls. 2.396 a 2.410, aduz que, nesta segunda diligência, foram reconhecidas algumas das irregularidades constantes no lançamento, contudo, manteve outras, do que sustenta que o diligente desconsiderou a comprovação de algumas operações realizadas que não espelham circulação de mercadorias, muito menos para aquisição de bens para o ativo fixo, a exemplo de: remessa/retorno de comodato e empréstimo, sobre as quais não incide o diferencial de alíquota, conforme relação que apresenta, para concluir que, caso corretamente consideradas as operações, os valores recolhidos e o pagamento parcial da infração, não há imposto devido. Também defende que na segunda diligência foi alterado, sem qualquer justificativa, plausível, o demonstrativo do exercício de 2008 da infração 2, acarretando majoração do valor do ICMS exigido em relação ao valor reconhecido pelas autuantes.

Diante de tais considerações e em busca da verdade material, procedida através das diligências realizadas por preposto estranho ao feito, há de se concluir que as demais alegações recursais, acima transcritas, foram analisadas pelo diligente e superadas, remanescentes apenas às operações de remessa/retorno de comodato e empréstimo, elencadas pelo recorrente às fls. 2.248 dos autos.

Contudo, mesmo assim, há de se consignar que as alegações recursais de duplicidade de valores; desconsideração de valores efetivamente pagos; inexistência de aquisição de bens para o ativo fixo, por se tratarem de operações relativas à: I) remessas em comodato; II) empréstimos; III) retorno de locação; IV) remessa para outra filial; V) retorno em garantia; VI) remessa por conta e ordem, por se tratarem de alegações, eminentemente, técnicas, foram avaliadas pelo preposto fiscal estranho ao feito, não tendo o recorrente apontado qualquer fato modificativo do resultado da diligência.

Saliente-se que a relação de notas fiscais que alega o apelante tratar-se de remessa e retorno de comodato e empréstimo, já na proposta de diligência de 19/12/2012, à fl. 2.097 dos autos, já havia sido solicitado que o diligente intimasse o autuado a comprovar o retorno ou devolução dos bens envolvidos, cujos documentos foram analisados e o preposto fiscal concluído (fl. 2.171/2172) que “*Não foram comprovadas as origens das operações constantes das notas fiscais de nº 451, 452, ...*”,

tendo inclusive apensado demonstrativo analítico, às fls. 2.179/2.180 dos autos, especificando CFOP, finalidade da operação, classificação da mercadoria e a observação “*não comprovada*”.

Contudo, o recorrente reiterou, às fls. 2.247/2.248, que as notas fiscais apresentadas e planilhas demonstrativas comprovam as operações realizadas e não reconhecidas na diligência fiscal, o que levou esta Câmara de Julgamento Fiscal a reenviar os autos em nova diligência para a ASTEC para que o diligente analisasse as razões apresentadas, tendo este, através do Parecer ASTEC nº 37/2015, à fl. 2.280 dos autos, firmado que “*O diligente promoveu Intimação ao sujeito passivo para comprovar as operações de remessa/retorno de comodato e retorno de empréstimo, conforme fl. 2109. Em seguida elaborou demonstrativo, para o exercício de 2.007, fls. 2179 e 2180, no qual indica a ausência de comprovação das operações relacionadas na fl. 2248, ...*”.

Entretanto, o recorrente, à fl. 2.309 dos autos, reproduz a mesma alegação e demonstrativo anterior, sem qualquer respaldo em prova documental das já analisadas, inclusive por preposto fiscal estranho ao feito, razão de acompanhar o Parecer Técnico da diligência realizada pela ASTEC, cujo resultado foi integralmente acolhido pelo Parecer da PGE/PROFIS (fl. 2.426), sob o entendimento de que “*...porquanto não provado pelo recorrente a existência de supostos negócios jurídicos não abarcados pelo ICMS,...*”), de cuja conclusão anuir e, em decorrência, declarei como instruído para julgamento o PAF.

Todavia, diante da alegação recursal, na assentada de julgamento, de que a diligência realizada pela ASTEC não considerou devidamente as provas documentais trazidas aos autos, em respeito ao princípio da verdade material, mais uma vez foi oportunizado aos advogados apresentarem *as provas cabais e definitivas* das alegadas operações de locação, comodato, empréstimo e remessa por conta e ordem, assim como as respectivas operações de origem ou de retorno. Contudo, mais uma vez, o contribuinte não conseguiu provar tais operações, inerentes às notas fiscais remanescentes estigmatizada como “*não comprovada*”, conforme Parecer ASTEC nº 37/2015, limitando-se a apresentar os mesmos documentos já anexados ao PAF em suas diversas insurgências, conforme documentos às fls. 2.435 a 2.486 dos autos, ou seja, as mesmas notas fiscais objeto das acusações fiscais, relativas às entradas no estabelecimento autuado a título de:

Exercício de 2007 – Infração 2:

1. “Simples Remessa Normal”, inerente às Notas Fiscais nºs 451 e 452, referentes a duas “Carregadeiras de Rodas” da Marcosa (ES); como também inerente à Nota Fiscal nº 509, referente a uma “Máquina Lavadora de Piso Tennan” e uma “Máquina Varredeira de Pisos Tennan” da Marcosa (CE). Contudo, sem apresentar a nota fiscal jurídica da operação ou o suposto retorno;
2. “Retorno de Locação”, inerente à Nota Fiscal nº 3396, relativa a um “Martelo Pneum.”, na qual faz referência à Nota Fiscal nº 11878. Contudo, sem apresentá-la como prova da efetiva locação anterior;
3. “Remessa por Conta e Ordem” da Marcosa (CE), inerente às Notas Fiscais nºs 190815, 190816, 190817, 190818 e 190819, emitidas pela Carterpillar, cujo contrato de comodato, à fl. 2.439, o objeto “Máquina Escavadeira Hidráulica 312C, Série: CAT0312CCFDS00546” não coincide com as “Motoniveladora” e nem com as séries das máquinas, constantes das referidas notas fiscais (fls. 2.440/2.444 e às fls. 1.091/1.095);
4. “Remessa Empréstimo” pela Consenso Comércio e Representações Ltda (SP), inerente às Notas Fiscais nºs 17473 e 17474, relativas a uma “Varredeira Piso Dirigível” e a uma “Lavadora Piso Dirigível”, sem comprovação do retorno do empréstimo;

Exercício de 2008 – Infração 2:

1. “Remessa por Conta e Ordem” da Marcosa (CE), inerente à Nota Fiscal nº 74227, à fl. 2.452, relativa a uma “Escavadeira Hidráulica Usada”, com “Retorno Ref. NF 4025”, cujo documento não foi apresentado, como prova da operação; como também referente às Notas Fiscais nºs 239065 e 250106, emitidas pela Caterpillar, sem apresentar a nota fiscal jurídica da operação ou do suposto retorno;

2. “Remessa por Comodato”, inerente às Notas Fiscais nºs 655, 239396 e 239066, cujo contrato de comodato, à fl. 2.454, o objeto “Máquina Escavadeira Hidráulica 330DL, Série: CAT0330DPJLP00692” não coincide com as “Máquinas Varredeiras de Piso, Retroescavadeira e Escavadeira” e nem com as séries das máquinas, constantes das referidas notas fiscais (fls. 2.455/2.457);
5. “Simples Remessa”, inerente às Notas Fiscais nºs: 1077, 1092, 1093, 1094, 1095, 1116, 1127, 1139 e 1143, sem apresentar as respectivas “notas fiscais de transferências de estoque”, citadas no campo “Dados Adicionais” ou do suposto retorno;

Exercício de 2009 – Infração 2:

1. “Retorno de Locação”, inerente às Notas Fiscais nºs 98709 e 98710, relativa a “Escavadeira”. Contudo, sem apresentar a prova da nota fiscal da efetiva remessa da locação anterior;

Exercício de 2007 e 2009 – Infração 3:

1. “Retorno de Locação”, inerente às Notas Fiscais nºs 526,035 e 140272, sem apresentar a prova das notas fiscais da efetiva remessa da locação anterior;

Por sua vez, descabe as alegações do recorrente de que não foram considerados os saldos credores de ICMS existentes no período autuado, por se tratar a exação de falta de recolhimento de diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de ativo fixo. Também, na transferência de ativos com operações simuladas, sem documentos próprios que represente a efetiva operação, não cabe a redução da base de cálculo, conforme consignado na Decisão recorrida e como previa o art. 83, II, “c”, do RICMS/97.

Por fim, no que tange à alegação recursal de que “*foi alterado, sem qualquer justificativa plausível, o demonstrativo do exercício de 2008 da infração 2 apresentada na primeira diligência*”, há de salientar que a mudança decorre das provas documentais trazidas aos autos e em decorrência do erro material da JJF, consoante explicitado no Recurso de Ofício.

Diante de tais considerações, concluo pelo provimento parcial das razões recursais, em relação à segunda infração, cuja exação remanesce no valor de R\$697.471,00, sendo: R\$238.804,60, relativo ao exercício de 2007 (fl. 2.178-A); R\$395.471,15, relativo ao exercício de 2008 (fl. 2.284 - considerando maio/2008 R\$57.695,84, objeto do Recurso de Ofício), e R\$63.195,25, relativo ao exercício de 2009 (fl. 2.300).

Inerente à terceira infração, a qual decorre da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, do mesmo modo da infração anterior, foi objeto de duas diligências por preposto fiscal estranho ao feito, tendo nesta última, através do Parecer ASTEC nº 37/2015, às fls. 2.277 a 2.283, após as devidas considerações recursais, sido apurado os valores R\$24.907,48 (fl. 2.306); R\$299,63 (fl. 2.313) e R\$26.773,86 (fl. 2.316), respectivamente, aos exercícios de 2007 a 2009, perfazendo o montante de R\$51.980,97.

Por sua vez, instado a se manifestar, o recorrente aduz que a diligência reconheceu mais algumas irregularidades em relação a duplicitade de notas fiscais e à desconsideração de valores já tributados, porém, continuou a não excluir as operações de retorno de locação, sob a justificativa do diligente de que “*foram mantidas por falta de comprovação das operações originárias de locação, cujo pedido consta da Intimação à fl. 2109*”. Assim, a apelação se restringe apenas a tais operações.

Como havia dito, por se tratarem de alegações, eminentemente, técnicas, foram avaliadas pelo preposto estranho ao feito, não tendo o recorrente apontado qualquer fato modificativo do resultado da diligência, limitando-se a relacionar, à fl. 2.402 dos autos, as mesmas notas fiscais já arroladas à fl. 2.250, as quais já foram objeto da diligência da ASTEC.

Diante de tais considerações, comungo com o Parecer da PGE/PROFIS de que “*não há nos autos qualquer prova da existência dum contrato de locação de equipamentos, com formalidades*

impostas para concreção deste negócio jurídico, em especial uma determinação de prazo do contrato locatício.”, do que acolho o resultado da diligência e concluo pela subsistência parcial da infração, no valor de R\$51.980,97.

Com relação à quarta infração, a acusação fiscal é de que “*Deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios.*”, tendo sido enquadrada nos artigos 50; 124, I; 322; 323 e 936 do RICMS/97, cujos dispositivos tratam de: alíquota, prazo de recolhimento do imposto, livros fiscais e sobre o movimento real da empresa que pode ser apurado por meio de levantamento fiscal.

Contudo, da análise dos demonstrativos que fundamentam a acusação fiscal, às fls. 241 a 243 dos autos, observa-se tratarem de notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a tributação normal, as quais não foram escrituradas, sendo o valor da operação, para cálculo do imposto, acrescida de uma margem de valor adicional (MVA) de 35%, de cujo montante à alíquota de 17% apura-se o ICMS, o qual é deduzido do crédito da operação de aquisição, resultando no ICMS exigido.

Tal metodologia é aplicada para apuração da substituição tributária do ICMS. Contudo, a imputação não é precisa, dando margem a dúvida de que se trata de ICMS exigido para mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o que não nos parece em razão do título do Anexo V: “DÉBITO ICMS REFERENTE VENDA DE MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO NORMAL – NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS...”, ou de que se trata de presunção de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar a existência de entrada de mercadorias não registradas, conforme previsto no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, que, nessa hipótese não haveria a MVA para apurar o imposto.

Assim, diante de tais considerações, acolho a pretensão recursal de nulidade da exação pela insegurança, visto que a descrição da infração e o seu enquadramento legal não fazem qualquer menção à presunção legal de omissão de saídas decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias, nem tampouco à exigência do ICMS-ST, ensejando cerceamento ao direito de defesa e inobservância ao devido processo legal. Item nulo.

Quanto às infrações 5 e 6, relativas, respectivamente, às multas de 10% e 1% por ter o contribuinte dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, em razão das alegações recursais de que: *i*) foram, efetivamente, registradas, em momento posterior ao da entrada, conforme planilha às fls. 2.080 a 2.082; *ii*) as notas fiscais, objeto da infração 5, são as mesmas que foram consideradas na infração 4; *iii*) na infração 6, a fiscalização computou notas fiscais em duplicidade, além de relevar nota fiscal já constante na própria infração 5, assim como a nota fiscal cancelada nº 269, no valor de R\$ 10.025,60, o PAF foi convertido em diligência (fls. 2.098) para que verificasse a pertinência das alegações recursais e, caso positivo, fossem excluídas as notas fiscais que já fazem parte da infração 4, já que a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória deve ser absorvida pela multa por descumprimento de obrigação principal, como também verificasse a incidência de duplicidade de documento fiscal nas exigências.

Através dos Parecer ASTEC nº 37/2015, às fls. 2.277 a 2.283, o diligente aduz “...abster-se da manifestação quanto ao juízo de valor inerente à escrituração fiscal, visto que o mérito da questão posta ultrapassa os limites da diligência, diante das acusações fiscais nas infrações 04, 05 e 06.”, para, em seguida, concluir que os valores da multa da infração 5 ficam reduzidos a zero e da infração 6 para R\$9.505,82, conforme demonstrado à fl. 2.352, em virtude da absorção pela multa por inadimplência de obrigação principal da infração 4, tendo o recorrente se insurgido contra o resultado da diligência ao reiterar que, por razões vinculadas à logística envolvida, algumas notas fiscais só eram escrituradas em momento futuro (mês seguinte), quando do recebimento da mercadoria. Por sua vez, as autuantes se manifestaram concordando com a exclusão dos valores da multa exigida na quinta infração, em face da absorção pela multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, exigida na quarta infração, e, em relação à sexta infração, aduziram que o diligente admite a irregularidade da escrituração posterior.

Considerando o opinativo da PGE/PROFIS (fl. 2.426) de que, em relação às infrações 5 e 6, as escriturações se deram um ano após a data de entrada, sem cumprimento de qualquer formalidade para as escriturações a destempo, o que por si fulmina de validade o conteúdo da tese recursal de que “ocorre no mês seguinte” (fl. 1.409), conforme exemplos às fl. 151/152 dos autos, nos quais os lançamentos de janeiro de 2008 se deram em 02/09/2009;

Considerando, também, as razões postas na Decisão recorrida de diversos registros das autuantes, às fls. 30, 37, 43 e 53, da falta de escrituração de notas fiscais, como ainda de que as cópias de folhas dos livros foram apresentadas sem qualquer autenticação ou formalidade que caracterize a sua elaboração antes da ação fiscal, bem como não há legitimidade nas provas de escrituração das notas apresentadas;

Considerando a nulidade da quarta infração, exposta anteriormente, concluo pela manutenção da quinta exigência, por não mais haver a absorção da multa nela consignada pela multa da quarta infração, como também por não haver legitimidade a escrituração apresentada.

Porém, em razão da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.461, de 10/12/15, na qual a penalidade de 10% passou a ser de 1% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, deve-se aplicar, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, por se tratar de ato não definitivamente julgado.

Considerando que todas as notas fiscais, inerentes ao *exercício de 2009* da infração 5, listadas à fl. 237 dos autos, foram também objeto da infração 6, conforme notas fiscais arroladas às fls. 246 a 249 dos autos, as penalidades da infração 5, relativas ao período de 2009, no montante de R\$5.489,05, devem ser desconsideradas, o que reduz o valor original da exação para R\$112.181,99, cujo quantia, após a aplicação da penalidade menos severa (art. 106 do CTN), passa a ser de R\$11.218,20 para a quinta infração.

Já a sexta infração fica reduzida de R\$86.232,94 para R\$86.175,94, por se constatar no mês de julho de 2009, a duplicidade da exigência relativa à Nota Fiscal nº 229096, conforme se observa à fl. 247 dos autos. Sendo assim, o referido mês de julho/2009 passa de R\$5.948,58 para R\$5.891,58, permanecendo os mesmos valores originalmente exigidos para os demais períodos constantes da sexta infração.

No tocante à sétima infração, relativa à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, no exercício de 2008, verifica-se que, através do Parecer ASTEC nº 35/2014, o valor exigido no mês de junho/2008 de R\$42.648,19 (fl. 357) foi reduzido para R\$10.648,80 (fl. 2.216), tendo o recorrente, em sua manifestação à fl. 2.252, dito que a diligência concordou com o valor por ela reconhecido de R\$25.747,68.

Já as autuantes (fl. 2.268) acatam o levantamento do diligente quanto ao mês de junho, apesar de manterem as exigências relativas aos demais meses, conforme demonstrado às fls. 362 a 364 dos autos, por ter o diligente incorrido em equívoco ao entender que o pagamento no valor de R\$103.802,36 referia-se as notas ditas escrituradas. Posteriormente, após a emissão do Parecer ASTEC nº 37/2015, as autuantes, à fl. 2.421, concordam com os argumentos apresentados na nova diligência, em relação ao mês de dezembro.

Sendo assim, remanescem os valores constantes da sétima infração, relativos aos meses de janeiro a maio e julho a outubro, como também o valor residual de R\$10.648,80, inerente ao mês de junho (fl. 2.216), resultando na procedência parcial da sétima infração no valor de R\$25.353,80.

Por fim, quanto à oitava infração, referente à multa de 60% sobre o valor do ICMS antecipação parcial não recolhido, no período de janeiro/2007 a maio/2009, conforme demonstrativos às fls. 366 a 421 dos autos, o recorrente, em suas razões, vem a confirmar a exação ao alegar que, apesar de não ter, efetivamente, recolhido o ICMS no regime de antecipação, o fez no regime regular de apuração, recolhendo-o quando da saída das mercadorias. Por fim, diz que efetuou o

recolhimento dos valores que entendeu como procedentes, remanescendo um saldo de R\$ 1.565,55, cuja multa de 60% correspondente a R\$939,33, que se refere as notas fiscais tidas pela fiscalização de maneira equivocada, as quais lista à fl. 2.086 dos autos.

Nos termos do Parecer ASTEC nº 35/2014, foram excluídos os valores exigidos relativos aos meses de janeiro a outubro de 2.007, por não existir previsão legal para a exação fiscal no aludido período, visto que tal comando passou a viger a partir de 28/11/07, em razão da alteração do §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ocorrida através da Lei nº 10.847, de 27/11/07. Também foram excluídos os valores relativos às aquisições de materiais de consumo, elencados à fl. 2.086, considerados equivocadamente pelas autuantes como mercadorias para comercialização, inerentes ao exercício de 2008, conforme demonstrado às fls. 2.178-K (consolidado para o exercício de 2008) e 2.217 a 2.232 dos autos.

Assim, diante de tais considerações, subsiste parcialmente a oitava infração, no valor de R\$1.501.440,12, sendo: R\$78.755,63, relativo ao exercício de 2007 (novembro e dezembro, conforme AI); R\$1.056.769,93, relativo ao exercício de 2008 (conforme demonstrado à fl. 2.178-K), e R\$365.914,56, relativo ao exercício de 2009 (janeiro a maio, conforme AI).

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$2.413.750,87.

Infração	Auto de Infração	Acórdão JJF	Acórdão CJF	Reconhecido (fl. 2.252)	Ref. Fls.
1	21.525,34	21.525,34	21.525,34	21.525,34	
2	1.118.349,69	1.023.930,64	697.471,00	3.918,99	2178A; 2284 e 2300
3	127.819,71	127.819,71	51.980,97	12.576,47	2306; 2313 e 2316
4	188.211,44	188.211,44	0,00	14.774,13	
5	117.671,04	117.671,04	11.218,20	8.932,92	Excl. Ex. 2009/art. 106
6	86.232,94	86.232,94	86.175,94	79.024,35	Dp nf 229097; fl 247
7	111.131,60	111.131,60	25.353,80	25.747,68	2.216
8	1.658.800,92	1.658.800,92	1.501.440,12	1.657.861,21	2178-k
9	18.125,50	18.125,50	18.125,50	18.125,50	
10	460,00	460,00	460,00	460,00	
TOTAIS	3.448.328,18	3.353.909,13	2.413.750,87	1.842.946,59	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129712.0002/11-7, lavrado contra MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.297.771,23, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, alíneas “a”, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias de R\$115.979,64, previstas, respectivamente, nos incisos IX, XI, XIII-A, “i” e XX, do mesmo diploma legal, alteradas pelas Leis nºs 10.847/07 e 8.534/02, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores efetivamente pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS