

**PROCESSO** - A. I. Nº 232400.0002/13-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FORD MOTOR COMPANY BRASIL  
**RECORRIDOS** - FORD MOTOR COMPANY BRASIL e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0244-03/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 01/12/2017

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0281-11/17**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Deduzidas do lançamento as quantias relativas às operações com veículos que não foram licenciados no Estado da Bahia. Mantidas na autuação, no julgamento de primeira instância, as cifras atinentes aos automóveis registrados no Detran desta unidade da Federação. Entretanto, o recorrente comprovou os retornos das mercadorias e / ou os desfazimentos dos negócios objeto da autuação. Modificada a Decisão de primeira instância. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração *Improcedente*. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF nº 0244-03/15 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com fundamento no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 30/09/2013 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 141.728,31, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas efetuadas para contribuintes localizados neste Estado.

Consta da descrição dos fatos que a auditoria foi levada a efeito de forma não presencial, por se tratar o contribuinte de sociedade empresária localizada no Estado de São Paulo (Município de São Bernardo do Campo).

Segundo a autuante, o fiscalizado efetuou vendas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária para pessoas localizadas na Bahia. A auditora constatou, relativamente aos exercícios de 2009 a 2011, que os valores do imposto retido nas notas fiscais eletrônicas somaram um montante superior aos informados nos documentos denominados “GIAs-ST”. Assinalou ainda o seguinte: “*em praticamente todos os casos, a diferença refere-se aos valores de devolução de mercadorias os quais foram deduzidos em duplicidade*”.

A remessa necessária decorre do fato de a auditora, na informação fiscal de fls. 307 a 311, ter retirado do levantamento as quantias relativas às operações com veículos que não foram licenciados no Estado da Bahia. Mantidas na autuação apenas as cifras atinentes aos automóveis registrados no Detran desta unidade da Federação. Também foi deduzido o tributo concernente à NF nº 19.860, por se tratar de venda direta com partilha para o Estado de Pernambuco, bem como à NF nº 8.534, cujo cancelamento foi comprovado.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 02/12/2015 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 371 a 378), nos termos a seguir reproduzidos, *in verbis*:

“VOTO

O presente Auto de Infração é decorrente da falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de junho a dezembro de 2009; janeiro, março, maio, agosto a dezembro de 2010; janeiro a agosto e outubro de 2011.

De acordo com a descrição dos fatos, foi constatado que os valores do ICMS ST retidos nas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas no período fiscalizado foi superior aos valores informados nas GIAs ST, o que culminou na diferença apurada.

O defensor alegou que as diferenças apuradas se referem às devoluções (CFOP 2.410), ou seja, entradas por devoluções de veículos cuja venda foi cancelada, e que, por equívoco da fiscalização, foram incluídas nas operações de saídas para apuração da base de cálculo do ICMS-ST.

No caso de retorno de mercadoria por desfazimento do negócio, o art. 654 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, estabelece os procedimentos que devem ser adotados para comprovação da operação, conforme se verifica no referido dispositivo regulamentar abaixo reproduzido:

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

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

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

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

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

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

A autuante informou que constatou que os valores retidos nas GIAs ST eram superiores aos valores das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas no período fiscalizado, e que essas diferenças correspondiam exatamente aos valores das Notas Fiscais de Entrada, Notas Fiscais de Devolução de mercadorias emitidas com CFOP 2410, o que converge com as explicações apresentadas pelo autuado.

Quanto ao argumento defensivo de que houve devolução das mercadorias, a autuante disse que solicitou ao Contribuinte os Conhecimentos de Transporte visados pelo Fisco do Estado da Bahia correspondentes a essas mercadorias devolvidas, conforme preceituam os dispositivos regulamentares (Convênio 81/93, cláusulas quarta e oitava; RICMS/BA aprovado pelo Decreto de nº 6.284/97, arts. 368 e 374), já que a simples apresentação da Nota Fiscal Eletrônica desacompanhada do referido documento não é suficiente para comprovar o retorno dos veículos, mercadorias objeto do lançamento de crédito em discussão.

O defensor também alegou que Houve dois outros efeitos de notas fiscais relativas a vendas diretas aos consumidores, a saber: (i) a partilha do imposto que não deveria ser considerada pela fiscalização e o foi para o Estado da Bahia no mês de setembro de 2009; (ii) a partilha decorrente de devoluções que eram devidas ao Estado da Bahia e deveriam ser consideradas pela fiscalização, mas não o foram nos meses de maio, agosto e setembro de 2010. Notas fiscais cujo Estado adquirente era outro Estado, mas o concessionário encontra-se no Estado da Bahia e que por isso não estavam na lista de notas fiscais emitidas com destino ao Estado da Bahia (ilegitimidade ativa).

Frisa que a autuante parece não ter verificado que há entre as operações relacionadas na autuação, algumas saídas com destino a concessionários situados em outros Estados, a exemplo da NF 19860, cujos consumidores finais sequer encontram-se estabelecidos no Estado da Bahia. Os consumidores finais situavam-se no Estado da Bahia, porém, os respectivos concessionários responsáveis pela entrega do veículo encontravam-se estabelecidos em outros Estados, o que faz o Fisco baiano sujeito ativo incompetente para o recebimento do imposto nos termos do referido Convênio ICMS 51/00.

Observo que o Convênio ICMS 51/00, estabelece regras para as operações realizadas com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor, estando previsto na Cláusula primeira, § 2º, que nas situações em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, a parcela do ICMS relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor. Neste caso, se a concessionária que fez a entrega do veículo é estabelecida neste Estado, não há que se falar em ilegitimidade ativa do Estado da Bahia.

O autuado não poderia figurar no pólo passivo do presente Auto de Infração, se a totalidade das notas fiscais

*objeto da exigência fiscal se encontrasse fora do alcance, para o Estado da Bahia, do regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, o que caracterizaria nulidade da autuação fiscal, consoante o disposto no art. 18, inciso IV, alínea “b”, do RPAF/99.*

*Sobre as alegações defensivas de ilegitimidade ativa, a autuante, na informação fiscal de fls. 305/311, esclareceu que no decorrer do processo restou comprovado, relativamente à diferença apurada na NF 19860, de setembro de 2009, que se trata de venda direta com partilha para o Estado de Pernambuco. Concorda com a exclusão do crédito referente à mencionada NF 19.860, e apresenta o entendimento de que a Bahia é competente para arrecadar, nos casos de venda a empresa de leasing situadas em São Paulo, embora a entrega tenha sido realizada por concessionário localizado no Estado da Bahia.*

*A autuante apresentou listagem das Notas Fiscais cujos veículos não foram licenciados no Detran da Bahia, concluindo que deve ser excluído do imposto exigido. Também elaborou listagem das Notas Fiscais cujos veículos foram licenciados no Detran da Bahia, apurando o débito total de R\$87.471,72 ressaltando que a consulta foi realizada pelo chassi do veículo que se encontra no corpo da Nota Fiscal, no campo “Descrição dos Produtos/Serviços”.*

*Também foi informado pela autuante, que na referida apuração, não foi incluída de NF 8534 porque foi constatado que este documento fiscal discrimina o mesmo chassi da NF 10020, que confirma o cancelamento da primeira operação. Portanto, foram mantidos na autuação fiscal os valores referentes às Notas Fiscais cujos veículos possuem Certificado de Registro e Licenciamento no Detran da Bahia, tendo em vista a falta de outra comprovação pelo defensor. Se o veículo foi licenciado na Bahia, conclui-se que não foi devolvido.*

*Vale salientar que à fl. 363 esta 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem, solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse cópias da informação fiscal e documentos às fls. 305 a 359, com a indicação do prazo de dez dias para se manifestar. Em atendimento ao solicitado, o defensor foi intimado, conforme fls. 365/366. Decorrido o prazo concedido, não foi apresentada qualquer manifestação.*

*Acato as informações apresentadas pela autuante e concluo que, em relação ao débito remanescente, como o autuado não apresentou elementos suficientes para confirmação do efetivo retorno das mercadorias. Considero que não restou comprovado o desfazimento do negócio e, consequentemente, indevida a dedução dos valores retidos e não recolhidos.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0244-03/15.

Respaldado no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 388 a 392, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando os fatos.

A seu ver, a exigência resulta de a Fiscalização não ter considerado que os estornos dos débitos do ICMS retido foram efetivados em função de devoluções ao estabelecimento autuado devidamente consignadas na escrita, no livro Registro de Entradas.

Além disso, segundo alega, parte das operações auditadas dizem respeito a vendas diretas para consumidores finais, cujos concessionários responsáveis por distribuir não se localizam na Bahia, unidade federativa, nesses específicos casos, incompetente para cobrar o ICMS-ST, de acordo com os §§ 2º e 3º da cláusula primeira do Convênio ICMS 51/2000.

Em seguida, sustenta que o ICMS-ST remanescente após a revisão perpetrada pela autuante, em sede de diligência solicitada pelo órgão julgador da instância de origem, refere-se exatamente ao montante estornado, relativo às devoluções cujas notas fiscais de entrada foram emitidas com o código (CFOP) 2.410, anexadas aos autos. Com fulcro no art. 654, I a V do RICMS-BA/1997, argumenta que a(s) nota(s), “juntamente com o documento que acobertou o respectivo retorno”, são os únicos elementos exigidos pela legislação baiana para comprovar os fatos.

Inconformado com a Decisão da JJF de – com base no entendimento da auditora -, somente aceitar, a título de provas das devoluções, os conhecimentos de transporte, assinala que, não obstante acreditar que a mera apresentação dos DANFEs é suficiente para demonstrar a

veracidade do que alega, providenciou a juntada dos comprovantes da escrituração dos documentos fiscais no Registro de Entradas, sepultando assim qualquer dúvida sobre o acerto da sua ação.

Conclui pleiteando a reforma da Decisão recorrida.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 411 a 415, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, ressalta que o procedimento de devolução e desfazimento do negócio jurídico concernente às operações interestaduais submetidas ao regime de substituição tributária (ST) tem um rito diferente daquele que se refere às demais (operações).

O Convênio ICMS 81/1993, na cláusula oitava, direcionou para a legislação interna da unidade federativa de destino a regulamentação das devoluções sujeitas à ST, o que no Estado da Bahia foi feito nos incisos I e II do art. 368 do RICMS-BA/1997 (fl. 413).

*Art. 368. Nas hipóteses de devolução ou de desfazimento de negócio relativo a mercadorias recebidas com imposto retido e nos demais casos em que houver necessidade de fazer-se o resarcimento do imposto retido, já tendo este sido recolhido, adotar-se-ão os seguintes procedimentos: I - o adquirente emitirá Nota Fiscal para acompanhar as mercadorias a serem devolvidas ao fornecedor, calculando o imposto correspondente à saída em função da mesma base de cálculo e da mesma alíquota constantes na Nota Fiscal de origem, total ou parcialmente, conforme o caso; II - a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior terá como natureza da operação "Devolução" ou "Desfazimento do negócio", conforme o caso, devendo ser feita anotação, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", acerca do número, da série e da data da Nota Fiscal de origem; (...).*

Por conseguinte, a apresentação dos documentos auxiliares de notas eletrônicas de entrada e dos registros no livro de Entradas não são suficientes para justificar o acolhimento das alegações do sujeito passivo. Tampouco seria obrigatória, como querem a autuante e a JJF, a colação dos conhecimentos de transporte, por falta de previsão normativa.

Não tendo sido comprovado o cumprimento do roteiro legalmente previsto, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

No dia 14/06/2016, de acordo com o documento de fls. 1.124/1.125, a 1ª Câmara de Julgamento fiscal decidiu converter o feito em diligência à autuante, com as seguintes observações (fls. 424/425):

*"(...) foi constatado que os valores lançados, em boa parte dos casos, correspondem exatamente àqueles estornados pelo contribuinte em função das devoluções, as quais, segundo a Fiscalização, foram consideradas quando do cálculo do imposto a pagar. Ou seja, as deduções do ICMS-ST nas "GIAs-ST" não foram estornadas na auditoria.*

*O contribuinte alega que essa coincidência se deve ao fato de a autuante ter considerado como imposto a pagar (ICMS-ST) aquele designado nas notas de devolução apresentadas no PAF, quando, na verdade, tratava-se de retornos, e não de vendas. Por isso, aventou-se a possibilidade de cometimento de equívocos na apuração do valor devido, uma vez que o recorrente - em obediência ao art. 368 do RICMS-BA/1997 - abaixo transrito, juntou aos autos as provas das devoluções.*

*(...)*

*Desse modo, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decide converter o feito em diligência à autuante e à repartição fiscal de origem para que as seguintes medidas sejam adotadas.*

*(...)*

*1- Esclarecer, com provas, apresentando fundamentos de fato e de direito (art. 127, § 6º do RPAF-BA/1999), se a coincidência de valores acima citada decorre do fato indicado pelo contribuinte: a auditoria ter considerado como imposto a pagar (ICMS-ST) aquele designado nas notas de devolução apresentadas no PAF, quando, na verdade, tratava-se de retornos, e não de vendas.*

*2- Caso a resposta ao item 1 seja afirmativa, elaborar novos demonstrativos, com o cômputo do ICMS-ST em favor do fiscalizado, relativo às devoluções comprovadas por meio notas fiscais e escrituração no livro Registro de Entradas, de acordo com a norma do art. 368 do RICMS-BA/1997 - acima transcrito (...)".*

Na informação de fls. 533/534, a autuante diz ter intimado o contribuinte para entregar "(...) notas fiscais de venda que ensejaram a emissão das notas fiscais de retorno objeto da autuação, bem

*como a apresentação das notas fiscais das vendas posteriores, uma vez que ficou comprovado que os veículos ficaram no Estado da Bahia já que possuem certificado de registro e licenciamento no órgão de trânsito DETRAN/BA".*

*"O levantamento foi realizado a partir do número do chassi constante da nota fiscal de devolução, a fim de verificar se os veículos de fato haviam retornado ao Estado de São Paulo (...).*

*(...).*

*Da análise do quanto exposto na tabela de fl. 438, em confronto com as notas fiscais de devolução, notas fiscais de saída que deram origem às notas fiscais de devolução e notas fiscais de saída posterior (que foram utilizadas para licenciar os veículos no órgão de trânsito da Bahia), constatamos que a triangulação está consistente e correlacionada (...).*

*(...) sirvo-me do presente para declarar que, ao final desta diligência, concluímos que as operações de devolução de mercadorias que foram objeto da autuação foram, afinal, justificadas (...)".*

Por isso, pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Tendo em vista o resultado da diligência, a PGE/PROFIS, às fls. 546/547, opina pelo Provimento do Recurso.

## VOTO

O Recurso de Ofício resulta do fato de a auditora, na informação de fls. 307 a 311, após solicitação de diligência pela Junta de Julgamento Fiscal, ter retirado do lançamento o tributo concernente às operações com veículos não licenciados no Estado da Bahia. Também foi deduzido o imposto relativo à Nota Fiscal nº 19.860, por se tratar de venda direta com partilha para o Estado de Pernambuco.

O § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 51/2000 dispõe que a parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.

Portanto, tendo constatado que as operações acobertadas pelas notas fiscais designadas na planilha de fls. 308/309 não tiveram como destino o Estado da Bahia, agiu com acerto a autoridade fiscalizadora ao retirar os citados valores do ICMS-ST inicialmente exigido.

Em relação à Nota Fiscal nº 19.860, embora o adquirente tenha domicílio na Bahia, a entrega do automóvel foi efetuada por concessionária de Pernambuco.

Também não foi incluída a Nota Fiscal nº 8.534, de 15/10/2009, na planilha revisional de fls. 309/310, referente às operações com veículos registrados no DETRAN-BA, porque contém o mesmo chassi daquela de nº 10.020, de 18/11/2009, esta sim constante do mencionado demonstrativo (vide documentos de fls. 322 e 359). O fato de os dois documentos fiscais conterem idêntico número de chassi demonstra que o negócio jurídico atinente à Nota Fiscal nº 8.534, de 15/10/2009 (data anterior), não foi concretizado.

Portanto, no tocante à desoneração (remessa necessária), não merece reparo a Decisão de primeira instância.

Em relação ao Recurso Voluntário, como já se disse, as transações de veículos cujas concessionárias distribuidoras se localizam fora do território da Bahia foram excluídas do lançamento de ofício, razão por que não há que se aventar ilegitimidade de parte.

A acusação é de falta de recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas efetuadas para contribuintes localizados neste Estado.

O levantamento do imposto apurado nos exercícios de 2009 a 2011 está às fls. 10 a 12 e as GIAs-ST às fls. 21 a 52.

No mês de junho de 2009, por exemplo, (GIA-ST de fl. 21), o contribuinte declarou ICMS retido

por substituição tributária no valor de R\$636.489,94 e ICMS de devoluções de mercadorias no valor de R\$3.546,38 (campos 13 e 14). Ocorre que, na segunda coluna da planilha de fl. 10, o ICMS tomado como parâmetro, ou seja, aquele que deveria ter sido recolhido pelo autuado foi de R\$ 640.036,32, e não R\$636.489,94, sob a equivocada premissa de que os valores de devoluções de mercadorias foram deduzidos pelo contribuinte em duplidade (fl. 03).

Observe-se que a diferença entre R\$640.036,32 e R\$636.489,94 corresponde exatamente a R\$ 3.546,38, valor exigido no mês de junho de 2009 e informado na GIA-ST de fl. 21 como relativo a devoluções.

Isso significa, no final das contas, que os totais informados nas GIAs-ST como referentes às devoluções de mercadorias (R\$ 3.546,38 em junho de 2009) não foram computados no demonstrativo do Fisco, visto que somados ao ICMS retido no início do procedimento de apuração (segunda coluna da planilha de fl. 10).

A própria autuante, alertada por esta Câmara de Julgamento Fiscal na solicitação de diligência de fls. 424/425, ao prestar a informação de fls. 533/534, nos termos abaixo transcritos, reconheceu o cometimento do equívoco.

*"Da análise do quanto exposto na tabela de fl. 438, em confronto com as notas fiscais de devolução, notas fiscais de saída que deram origem às notas fiscais de devolução e notas fiscais de saída posterior (que foram utilizadas para licenciar os veículos no órgão de trânsito da Bahia), constatamos que a triangulação está consistente e correlacionada (...)."*

*(...) sirvo-me do presente para declarar que, ao final desta diligência, concluímos que as operações de devolução de mercadorias que foram objeto da autuação foram, afinal, justificadas (...)".*

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar Improcedente o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 232400.0002/13-2, lavrado contra FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS