

ACÓRDÃO Nº	118/2018
PROCESSO Nº	2015/6040/503663
AUTO DE INFRAÇÃO Nº	2015/003109
RECURSO VOLUNTÁRIO Nº	8.590
RECORRENTE:	HORIZONTE DISTRIB. DE BEBIDAS E PROD. INDUSTRIALIZADOS LTDA.
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº	29.432.865-3
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS E CLAREZA. NULIDADE – É nula a reclamação tributária que requer a cobrança do ICMS_ST baseado em levantamento que não apresenta clareza e precisão, caracterizando cerceamento a defesa conforme inciso II do art. 28 da Lei 1.288/2001.

RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário através do Auto de Infração - nº 2015/003109, contra o contribuinte qualificado na peça inaugural, referente à ICMS substituição tributária entrada – OPERAÇÕES externas; item 4.1 no valor de R\$ 2.258.752,20 (dois milhões, duzentos e cinquenta e oito mil, setecentos e cinquenta e dois reais e vinte centavos), campo 5.11 no valor de R\$ 6.112.189,55 (seis milhões, cento e doze mil, cento e oitenta e nove reais e cinquenta e cinco centavos), campo 6.11 no valor de R\$ 7.021.355,17 (sete milhões, vinte e um mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e dezessete centavos), campo 7.11 no valor de R\$ 5.293.217,77 (cinco milhões, duzentos e noventa e três mil, duzentos e dezessete reais e setenta e sete centavos) termo de aditamento às fls. 445 a 447.

Foi anexado aos autos demonstrativo dos créditos, Levantamento da Substituição Tributária, livros de entrada, saída e apuração, fls. 05 a 413.

O autuado foi intimado por Edital, diário oficial nº 4.455 de 11 de setembro de 2015, e apresentou impugnação em 30/09/2015 com as seguintes alegações; que o TARE nº 2410/2012 estabelece a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST devido na operação subsequente quando comercializado internamente neste Estado; que não faz vendas em operações internas; que no caso concreto deve ser aplicada o disposto no art. 43 do RICMS-TO; que o COCRE tem pacificado



o entendimento conforme Acórdão nº 093/2010, recurso voluntário 7670 a licitude no aproveitamento de créditos presumidos neste caso; que os autuantes deixaram de verificar o TARE e os documentos de venda de mercadoria; que a autuada é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes conforme cláusula sexta do TARE e conforme o § 1º do art. 113 do CTN estabelece que “ a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e transcreve diversos acordão que trazem este entendimento e ao final pede a improcedência do auto de infração;

Fez juntada de procuração (fls. 439).

O processo foi devolvido ao autor do procedimento e ao órgão preparador (fls. 441/442). O autuante lavrou termo de aditamento às fls. 444/447, retificando os contextos, as bases de cálculos, os percentuais de multas, os valores originários, as infrações e as penalidades do auto de infração, fazendo juntada do Termo de Acordo de Regime Especial (fls. 448/451).

A autuada foi intimada do termo aditivo por via postal (fls. 454), apresentando impugnação às fls. 455/476, alegando: que o termo aditivo criou uma insegurança jurídica; que seria interessante julgar o lançamento nulo por cerceamento de defesa, por erro na determinação da infração e por ter sido constatada uma nova infração; que as razões de fato e de direito foram apresentadas na impugnação anterior.

Como ambas as impugnações apresentadas foram assinadas por pessoa sem capacidade processual, o processo foi devolvido ao órgão preparador (fls. 185) para saneamento, tendo em vista que o despacho exarado às fls. 441/442 não foi cumprido em sua integralidade.

Após intimação por via postal (fls. 481), foram anexados aos autos OAB e procuração dos advogados (fls. 483/485).

Mais uma vez o processo foi devolvido ao autuante (fls. 487) para retificar o termo aditivo emitido às fls. 444/447. Foi lavrado novo aditamento (fls. 488) retificando os campos 7.8 e 7.11 do auto.

O contribuinte foi intimado das alterações por via postal (fls. 490), comparecendo ao processo com as mesmas alegações anteriormente apresentadas (fls. 491/512).

A julgadora de primeira instância faz um breve relato do conteúdo processual; que o sujeito passivo está devidamente identificado no auto de infração, as intimações são válidas, as impugnações são tempestivas e apresentadas por advogado legalmente constituído, nos termos do art. 20, *caput* da Lei nº 1.288/01 com redação dada pela Lei nº 2.521/11; que a preliminar de nova infração e nem erro na determinação da infração não se verifica no processo, mas apenas foram



saneadas as incorreções do auto de infração e tal fato não acarreta nulidade, conforme preceitua o art. 35, § 3º da Lei nº 1.288/01; que a vista do exposto, conheceu das preliminares arguidas, negou - lhes provimento e passou à análise do mérito; as pretensões fiscais encontram respaldo na legislação tributária tipificadas nos campos 4.13, 5.13, 6.13 e 7.13 do termo aditivo às fls. 445/447, assim como as penalidades propostas nos campos 4.15, 5.15, 6.15 e 7.15 do referido aditamento estão de acordo com os ilícitos fiscais descritos; que a impugnante afirma que é detentora de Termo de Acordo de Regime Especial que lhe concede o benefício de apurar o ICMS com base na Lei nº 1.201/2000 e a responsabiliza pelo recolhimento e retenção do ICMS Substituição Tributária devido nas operações subsequentes, somente quando as mesmas forem comercializadas internamente no Estado do Tocantins, mas que não pratica nenhuma operação interna, mas apenas operações interestaduais, onde tal regra não se aplicaria.

Contudo, o Termo de Acordo de Regime Especial nº 2.410/2012 (fls. 448/450), estabelece na Subcláusula Segunda da Cláusula Primeira e Subcláusula Única da Cláusula Quinta, algumas exceções:

CLÁUSULA PRIMEIRA - (...)

SUBCLÁUSULA SEGUNDA - O benefício fiscal previsto nesta cláusula **não se aplica** às mercadorias previstas no § 2º, incisos I e II, do art. 1º da Lei nº 1.201/00. (grifo nosso)

(...)

CLÁUSULA QUINTA - (...)

SUBCLÁUSULA ÚNICA - Os benefícios previstos nesta cláusula **não se estendem** aos produtos previstos nas alíneas "a" e "b", do inciso III, do art. 2º da Lei nº 1.201/00, também não se aplica às saídas de mercadorias para consumidor final, exceto a pessoa jurídica. (grifo nosso)

Vejamos o que diz a Lei nº 1.201/2000:

Art. 1º. É facultado ao contribuinte com atividade econômica no comércio atacadista: (Redação dada pela Lei 1.584 de 16.06.05)

(...)



III – apropriar-se do crédito fiscal presumido, na aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição Tributária, nos percentuais de: (Redação dada pela Lei 1.875 de 20.12.07)

(...)

§ 2º. O benefício previsto no inciso III não se aplica às mercadorias: (Redação dada pela Lei 2.254 de 16.12.09)

I - que possuam redução de base de cálculo na operação interna; (Redação dada pela Lei 2.254 de 16.12.09)

II – classificadas nos itens 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 18, 20, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31 do Anexo I da Lei 1.287/2001. (Redação dada pela Lei 2.254 de 16.12.09)

Art. 2º. O benefício fiscal previsto nesta Lei:

(...)

III – não se estende aos produtos: (Redação dada pela Lei 1.350 de 16.02.02).

a) primários; (Redação dada pela Lei 1.350 de 16.02.02).

b) industrializados pelo próprio estabelecimento; (Redação dada pela Lei 1.350 de 16.02.02).

O auditor fiscal verificou sim que a impugnante possuía TARE e constatou que o mesmo não estava sendo integralmente cumprido, já que as operações acima descritas, ainda que interestaduais, não estavam sendo excluídas dos benefícios fiscais concedidos; que o trabalho realizado pelo auditor está correto, com as alterações advindas dos termos aditivos, devendo prevalecer neste contencioso e diante do exposto, conheço da impugnação apresentada, nego-lhe provimento e julgo PROCEDENTE o auto de infração nº 2015/003109 CONDENANDO o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários:

Campo 4.11 do termo de aditamento às fls. 445 - no valor de R\$ 2.258.752,20 (dois milhões, duzentos e cinquenta e oito mil, setecentos e cinquenta e dois reais e vinte centavos), com a penalidade do campo 4.15 do termo, mais acréscimos legais;

Campo 5.11 do aditivo às fls. 446 - no valor de R\$ 6.112.189,55 (seis milhões, cento e doze mil, cento e oitenta e nove reais e cinquenta e cinco centavos), com a penalidade do campo 5.15 do termo, mais acréscimos legais;



Campo 6.11 do termo às fls. 447 - no valor de R\$ 7.021.355,17 (sete milhões, vinte e um mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e dezessete centavos), com a penalidade do campo 6.15 do aditivo, mais acréscimos legais e;

Campo 7.11 do aditamento às fls. 488 - no valor de R\$ 5.293.217,77 (cinco milhões, duzentos e noventa e três mil, duzentos e dezessete reais e setenta e sete centavos), com a penalidade do campo 7.15 do termo às fls. 447, mais acréscimos legais.

A Autuada foi intimada por Aviso de Recebimento (A.R.) datado de 24/11/2017, e apresentou recurso em 15/12/2017 às fls. 525 a 545, não concorda com a sentença de 1º instância e reitera as alegações apresentadas na impugnação.

Em parecer as fls. 548 a 552 a Representação Fazendária faz breve relato do conteúdo processual e endossa as palavras da julgadora de 1º instância que a autuada é responsável pela retenção do ICMS substituição tributária por força do TARE 2.410/2012; que o convênio 81/93 em sua cláusula segunda *“atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição”*; que está correta as indicações dos dispositivos infringidos e ao final manifesta-se pela confirmação da sentença de 1º instância pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração;

É o relatório.

VOTO

A Fazenda Pública Estadual constitui crédito tributário contra o contribuinte qualificado na peça inaugural, referente à ICMS substituição tributária entrada – OPERAÇÕES externas; item 4.1 no valor de R\$ 2.258.752,20 (dois milhões, duzentos e cinquenta e oito mil, setecentos e cinquenta e dois reais e vinte centavos), campo 5.11 no valor de R\$ 6.112.189,55 (seis milhões, cento e doze mil, cento e oitenta e nove reais e cinquenta e cinco centavos), campo 6.11 no valor de R\$ 7.021.355,17 (sete milhões, vinte e um mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e dezessete centavos), campo 7.11 no valor de R\$ 5.293.217,77 (cinco milhões, duzentos e noventa e três mil, duzentos e dezessete reais e setenta e sete centavos) termo de aditamento às fls. 445 a 447.

O Conselho Nacional de Políticas Fazendárias - CONFAZ, além de firmado em obediência ao ordenamento jurídico pátrio e demais institutos que regem o ICMS, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de Substituição Tributária e, prevê a possibilidade de se efetuar tantas retenções quantas forem as saídas interestaduais destinadas à contribuintes.



Num primeiro momento, a saída para outro estado de mercadoria sujeita ao regime, já autoriza presumir que o consumo desta se dará fora do estado do remetente.

“Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado **destinatário**, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente”.

A exigência tributária em discussão, conforme consta da peça inicial, diz respeito à falta de recolhimento do ICMS substituição tributária devido por operações posteriores no Estado de Tocantins, referente a ingresso em seu território de mercadorias submetidas a esse regime.

O ICMS normal incidente na operação interestadual é devido para o Estado de origem da mercadoria, inclusive o sujeito passivo destacou no Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) o ICMS incidente na operação interestadual.

O ponto central é que se trata de operações interestaduais a pessoa jurídica ocorrida no mesmo período de apuração, entrada e saída no mesmo mês. Indubitável que o ICMS-ST seria devido ao Tocantins se ocorrido o fato gerador presumido, em observância ao princípio constitucional da não-cumulatividade, a cada operação, o valor do ICMS pago na operação anterior poderá ser deduzido do cálculo do valor devido como ICMS-ST.

Não podemos suplantarmos a responsabilidade tributária atribuída pela CF/88 e a LC 87/96 à pessoa do substituto tributário com base em uma ficção de fato imponible presumido. O fato gerador está pendente e se não acontecer a lei prevê mecanismos de torná-lo sem efeitos. Ou seja, a natureza da operação interestadual não tem o condão de se sobrepor ao instituto da substituição tributária mas desloca a responsabilidade originária para quem pratica a última etapa com vistas a alcançar o varejo.

O ICMS incide sobre operações que tenham a circulação de mercadorias por objeto. Neste contexto, operações são atos ou negócios, tenham ou não natureza de negócio jurídico, hábeis para provocar a circulação, inclusive física, de mercadorias que se destinem ao consumo. Circular significa, para o Direito, mudar de titular. (José Eduardo Soares de Melo, in ICMS Teoria e Prática Dialética, 7ª Edição, citando Ataliba e Cleber Giardino). Mercadoria é o bem ou produto inserido no processo circulatório com deliberado propósito de lucro. Logo, o fato gerador ocorre em operações com mercadorias que configuram circulação (comercialização).



No regime normal de tributação o imposto incide em cada uma das etapas de comercialização, deduzindo-se, em observância ao princípio constitucional da não-cumulatividade, a cada operação, o valor do ICMS pago na operação anterior, o que consagra o princípio da partilha da carga tributária em se tratando de operações interestaduais. Ocorre a sujeição passiva indireta por substituição quando a lei elege, desde logo, como sujeito passivo da obrigação tributária principal pessoa diversa daquela que tenha vínculo econômico direto com o ato, fato ou negócio jurídico tributado.

A própria lei que substitui o sujeito passivo direto, o substituído, por outro indireto, o substituto, por essas peculiaridades, embora haja vínculo econômico, negócio jurídico e mudança de titularidade em relação à mercadoria, interessou ao legislador ter como responsável tributário o vendedor (substituto) e não o comprador (substituído). Sua premissa básica consiste em exigir de terceira pessoa a antecipação do imposto de fato gerador pendente de realização, assegurada a salvaguarda de que pode haver a restituição para àqueles fatos presumidos que não se efetivarem. Assim sendo, para as mercadorias da substituição tributária a circulação e/ou a mudança de titularidade já é presumida à partir do ingresso destas neste estado.

Nada muda em relação a Regra-Matriz-de-Incidência. Inquestionável, portanto, que o ICMS Substituição Tributária pelas Operações Posteriores, deve ser recolhido para o Estado ao qual a mercadoria foi vendida, ou seja, onde presume-se, seja consumida. Lei 1.287/01, in verbis:

Seção V - Da Substituição Tributária

Subseção I - Do Fato Gerador

Art. 14. Além das hipóteses previstas no art. 20 desta Lei, em relação às mercadorias constantes dos segmentos do Anexo I a esta Lei, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado. (Redação dada pela Lei 3.019 de 30.09.15).

O Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 2.912/06 dispõe como segue:

Seção II Por Operações Subseqüentes

Art. 41. O contribuinte que realizar operações com as mercadorias relacionadas no Anexo XXI deste Regulamento, sem prejuízo do cumprimento de disciplina complementar estabelecida pela Secretaria da Fazenda, deve observar as disposições desta Seção.

.....



Art. 43. Nas saídas interestaduais, inclusive na devolução ou desfazimento do negócio, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, destinadas a indústria ou a outra Unidade da Federação, o contribuinte substituído deve emitir Nota Fiscal segundo as normas comuns de tributação, escriturando-as nas colunas próprias, com débito do imposto, no Livro de Registro de Saídas, exceto em relação aos combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo e lubrificantes que obedecem o disposto nos artigos de 70 a 87 deste Regulamento, observado que deve constar do documento fiscal referente à mercadoria devolvida:

.....
§ 1º Na hipótese prevista no *caput* deste artigo, o remetente da mercadoria poderá creditar-se do imposto relativo à entrada desta, na proporção da quantidade da saída, cujo crédito corresponderá ao montante resultante da soma do ICMS normal, destacado na Nota Fiscal de aquisição, e da parcela do imposto retido, devendo o total ser escriturado no mesmo mês em que ocorrer a saída, no item "007 - Outros Créditos", do Livro de Registro de Apuração do ICMS, precedido da expressão: "Mercadorias com ICMS Retido – Remessas para Indústria" ou "Mercadorias com ICMS Retido - Remessas Interestaduais", conforme o caso.
.....

O contribuinte que realizar operações com as mercadorias relacionadas no Anexo XXI deste Regulamento, sem prejuízo do cumprimento de disciplina complementar estabelecida pela Secretaria da Fazenda, deve observar as disposições desta Seção. Por força do que dispõe o parágrafo 1º do art. 43 do Decreto 2.912/06, estabelece que *“o remetente da mercadoria poderá creditar-se do imposto relativo à entrada desta, na proporção da quantidade da saída, cujo crédito corresponderá ao montante resultante da soma do ICMS normal, destacado na Nota Fiscal de aquisição, e da parcela do imposto retido, devendo o total ser escriturado no mesmo mês em que ocorrer a saída, no item "007 - Outros Créditos”, se está provado que as operações praticadas pela autuada são exclusivamente interestaduais para pessoa jurídica e que em sua grande maioria ocorreu no mesmo período de apuração, entrada e saída no mesmo mês, os valores requeridos neste auto de infração.*

O autor do procedimento constitui crédito tributário descrevendo como infração a falta de recolhimento do ICMS substituição tributária mas o levantamento utilizado para demonstrar e quantificar a infração não está claro, precisa e resumida do fato, não apresenta a determinação dos valores requeridos por período como estabelece o art. 35, inciso I, alínea "c" combinado com o inciso IV, caracterizando cerceamento a defesa conforme o inciso II, art. 28, todos da Lei 1.288/01:

art. 35. O Auto de Infração:

- I - formaliza a exigência do crédito tributário e contém, no mínimo:
 - a) a identificação do sujeito passivo;



b) a data, local e hora da lavratura;

c) a descrição clara, precisa e resumida do fato e indicação do período de sua ocorrência;

Art. 28. É nulo o ato praticado:

I – por autoridade não identificada, incompetente ou impedida;

II – com cerceamento de defesa;

.....

Por este fato pugno para acolher a preliminar de cerceamento a defesa por falta de clareza e precisão do levantamento.

É o voto.

DECISÃO

O Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, ao julgar o presente processo, decidiu, por unanimidade, acolher a preliminar de cerceamento a defesa por falta de documento comprobatório e erro no levantamento, arguida pelo conselheiro relator para julgar extinto o processo sem análise de mérito. O advogado João Gabriel Spicker e o representante fazendário Rui José Diel fizeram sustentação oral pela Recorrente e Fazenda Pública Estadual, respectivamente. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ricardo Shiniti Konya, Kellen C. Soares Pedreira do Vale, Heverton Luiz de Siqueira Bueno, Josimar Júnior de Oliveira Pereira, Luiz Carlos da Silva Leal e Osmar Defante. Presidiu a sessão de julgamento aos dezoito dias do mês de abril de 2018, o conselheiro Suzano Lino Marques.

Plenário do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, em Palmas-TO, aos trinta dias do mês de maio de 2018.

Suzano Lino Marques
Presidente

Ricardo Shiniti Konya
Conselheiro Relator

