

**A. I. Nº** - 207494.0001/10-6  
**AUTUADO** - SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.  
**AUTUANTES** - REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 09.11.10

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0346-04/10

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DESTINADO AO ATIVO IMOBILIZADO. Ilícitos tributários reconhecidos pelo sujeito passivo. Infrações 01, 03, 04, 05 e 06 mantidas. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Considerando-se que o ilícito da infração 01, relativamente ao exercício de 2007, trata de omissão de saídas de mercadorias apurada através de auditoria de estoques, e a infração 02, em relação ao mesmo exercício social, presume omissão de saídas por constatação de omissão de entradas, no que tange ao período de 2007, a quantia lançada na infração 02 deve ser absorvida pelo imposto cobrado na infração 01 em 2007. Infração 02 parcialmente elidida. 7. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA E BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Os contribuintes devem estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, ou, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada ou da utilização do serviço, forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução. Infração 07 caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/03/2010 e exige IC 54.809,05, em razão de terem sido constatadas as irregularidades a se

- 1- Falta de recolhimento do imposto, relativo às operações de saídas tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo registro na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (mídia em CD à fl. 122). Exercícios de 2007 e 2008. Valor exigido de R\$ 17.163,47 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.
- 2- Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas no livro fiscal próprio (demonstrativos às fls. 88 e 89; notas fiscais de fls. 123 a 136). Exercícios de 2006 e 2007. Valor exigido de R\$ 3.686,25 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.
- 3- Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e / ou do exterior, relacionadas nos Anexos 88/89 do RICMS/97. Está dito que o ilícito versa sobre recolhimento a menos do ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais com CFOP 2403, tendo sido abatidos os valores pagos (documentos de arrecadação estadual às fls. 149 a 160; demonstrativos às fls. 90 a 92 e CD à fl. 122). Exercício de 2006. Valor exigido de R\$ 5.632,98 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.
- 4- Recolhimento a menos, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (demonstrativos às fls. 93 a 101 e CD à fl. 122). Exercícios de 2006 a 2009. Valor exigido de R\$ 8.982,10 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.
- 5- Falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de bens oriundos de outras unidades da Federação destinados ao ativo fixo do estabelecimento (demonstrativos às fls. 102 a 110). Exercício de 2006. Valor exigido de R\$ 2.654,53 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.
- 6- Utilização indevida de crédito fiscal, relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação. Utilização do crédito após decorridos mais de 48 meses da aquisição dos bens (demonstrativo à fl. 111). Exercícios de 2007 e 2008. Valor exigido de R\$ 7.829,31 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.
- 7- Falta de estorno de crédito fiscal, relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à proporção da redução. Nas palavras do autuante, “utilizou indevidamente crédito fiscal, por não ter efetuado o estorno (...) nas aquisições de mercadorias beneficiadas com redução de 100% da base de cálculo do ICMS, e sem previsão específica da manutenção de crédito e de mercadorias no regime de substituição tributária, conforme demonstrativos anexos ao PAF (fls. 112 a 121) e CD (fl. 122)”. Exercícios de 2007 e 2008. Valor exigido de R\$ 8.860,41 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressa com defesa às fls. 170 a 175, através de advogada regularmente constituída, conforme instrumento de mandato de fl. 182.

Após descrever as infrações que lhe são imputadas, informa que acata as de números 01, 03, 04, 05 e 06 e impugna as de números 02 e 07.

Com relação à infração 02, assevera que entradas de mercadorias não registradas apontadas pela autoridade fiscal não ocorreram, pois as mesmas foram devolvidas ao que denominou de “antecedente tributário, provavelmente porque não foram entregues conforme solicitação”. Tais devoluções, segundo alega, foram efetuadas nos termos da legislação, com o registro “na própria nota do antecedente, que tem a obrigação tributária de emitir nova nota de entrada da mercadoria”. Destaca que juntou ao processo as mencionadas notas fiscais de entrada (fls. 198 a 219).

Não reconhece a procedência da infração 07, pois nem sempre as mercadorias que são isentas no Estado da Bahia também o são nas outras unidades federadas.

Assim, tendo recebido os produtos de estados em que houve a tributação das operações, a utilização do crédito é pertinente, em face do princípio da não cumulatividade e do brocardo “*ne bis in idem*”.

Ressalta que a prática não implicou em prejuízo ao Erário Público Estadual, uma vez que tributou as saídas subsequentes (documentos de fls. 198 a 219). Teria recolhido, desse modo, o mesmo valor do crédito utilizado, pelo que compensou a quantia questionada. Na sua concepção, o que ocorreu foi um mero equívoco, que, diante da sua completa idoneidade, não resultou em prática de infração.

Requer a produção de provas através de todos os meios admitidos em direito, a improcedência das infrações impugnadas e a homologação dos valores pagos.

O autuante apresenta informação fiscal às fls. 292 a 296, afirmando que todas as infrações estão respaldadas nos dados constantes dos arquivos magnéticos, enviados pela sociedade empresária para esta Secretaria e confrontados com os livros e documentos fiscais.

No que se refere à infração 02, aduz que o sujeito passivo colacionou, juntamente com a peça de defesa, comprovantes de devolução que já haviam sido requeridos no transcorrer dos trabalhos de auditoria.

Aceita os comprovantes apresentados pelo defendente às fls. 198 a 219, sendo que o crédito tributário lançado na infração 02 restou diminuído de R\$ 3.686,25 para R\$ 1.082,80, conforme demonstrativo de fl. 295.

O lançamento concernente à infração 07, segundo alega, foi baseado na utilização indevida de crédito fiscal quando das aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e de outras beneficiadas com a redução de 100% da base de cálculo. Saliencia que os produtos objeto da autuação foram adquiridos no Estado da Bahia, com os benefícios da redução total da base de cálculo e da substituição tributária, bem como em outras unidades federadas, cujas saídas através de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ocorreram ora com isenção, ora com tributação, conforme demonstrativos, de fls. 286 a 291, e CD, de fl. 122.

Por fim, diz acatar parcialmente as argumentações defensivas e requer a procedência do Auto de Infração.

Intimado da informação fiscal (fl. 299), o contribuinte pede parcelamento para pagar parte do valor exigido (fls. 300 a 305, 308 e 309).

Às fls. 310 a 318, a Coordenação de Administração do CONSEF junta comprovantes de pagamento parcial.

## VOTO

Primeiramente, registre-se que as infrações de números 01, 03, 04, 05 e 06 não foram impugnadas. Seus respectivos créditos tributários foram expressamente acatados pelo sujeito passivo. Dessa maneira, com fundamento no art. 140 do RPAF/99, as mesmas não terão o mérito apreciado neste julgamento.

Infrações 01, 03, 04, 05 e 06 mantidas.

A infração 02 resulta da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas no livro fiscal próprio (demonstrativos às fls. 88 e 89; notas fiscais às fls. 123 a 136).

Alega o autuado que ocorreram devoluções, efetuadas nos termos da legislação, nos seus dizeres, com o registro “na própria nota do antecedente, que tem a obrigação tributária de emitir nova nota de entrada da mercadoria”.

Afirma ter acostado ao processo as mencionadas notas fiscais de entrada entre os documentos juntados às precitadas folhas somente existem

463147, referente à devolução da NF 440.302), 213 (NF 0102164, referente à devolução da NF 0740842) e 215 (NF 7.906, referente à devolução da NF 6.676), sem as demonstrações dos respectivos lançamentos nos livros de Registros de Entradas dos emitentes e sem a comprovação de que foram obedecidas as demais exigências do art. 654 do RICMS/97.

A soma do ICMS lançado relativo aos documentos fiscais de números 440.302, 0740842 e 6.676 (fls. 88 e 89), as únicas que tiveram os respectivos documentos de entrada juntados ao processo, perfaz a quantia de R\$ 671,08, enquanto a revisão fiscal levada a efeito pelo autuante resultou numa diminuição do imposto cobrado, nesta infração, de R\$ 2.603,45.

As outras provas apresentadas na impugnação são notas fiscais de saídas (sem indícios de que houve cumprimento das determinações do parágrafo 1º do mencionado artigo, ou até mesmo do art. 651), além de documentos não previstos na legislação de regência da matéria.

O RICMS/97, com o fim de dar transparência, segurança jurídica, legitimidade e certeza às operações de devoluções de mercadorias, efetuadas por contribuintes deste Estado, estabelece, para tanto, uma série de requisitos.

Ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento a qualquer título, o contribuinte emitirá nota fiscal, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso ao trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto (art. 651).

De acordo com o art. 654, o estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário, deverá emitir nota fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados que especifiquem a nota fiscal originária (número, série, data da emissão e valor da operação).

Também está obrigado a lançar o documento fiscal no livro Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso.

Deve manter arquivada a 1ª via da nota fiscal emitida por ocasião da saída, que conterá a indicação prevista no § 1º. Anotará a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente e exibirá ao fisco, quando exigido, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.

O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria nota fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue o produto: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto" (art. 654, § 1º).

Os documentos colacionados pelo defendente às fls. 198 a 219, com o fim de elidir a acusação, cujo acatamento pelo autuante resultou em diminuição da quantia lançada, não comprovam, de forma inequívoca, que foram satisfeitas as exigências das normas regulamentares acima citadas. Como dito, tais normas visam conferir transparência, segurança jurídica, legitimidade e certeza às indigitadas operações. Sem o fiel cumprimento dos seus comandos não é possível afirmar, sem deixar margem de dúvida, que as devoluções de fato aconteceram.

Com base tão somente nos fatos acima aduzidos, a infração 02 seria totalmente procedente. Entretanto, há outro aspecto que necessita ser analisado.

Considerando-se que o ilícito da infração 01, relativamente ao exer

de saídas de mercadorias apurada através de auditoria de estoques,

mesmo exercício social, presume omissão de saídas por falta de registro de entradas, conclui que, no que tange ao período de 2007, a quantia lançada na infração 02 (fl. 89), no total de R\$ 2.907,73, deve ser absorvida pelo imposto cobrado na infração 01 em 2007.

Devo salientar ser incompatível a cobrança simultânea das exigências relativas às duas primeiras infrações em 2007, visto que na infração 02 se reclama o ICMS por presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas (contabilizadas), prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, sob o entendimento de que “a falta de contabilização de entradas de mercadorias” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos das referidas mercadorias com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Por outro lado, como a infração 01 se refere à receita de omissão de saídas de mercadorias não oferecidas à tributação, no mesmo período da primeira infração, é notória a possibilidade de que tal receita, derivada da omissão de saídas, tenha dado suporte às compras não contabilizadas, do que se conclui a existência de uma única receita omissa para duas infrações, sendo devida a absorção (em 2007) da infração de menor valor (infração 02) pela de maior expressão monetária (infração 01).

Tal entendimento decorre da previsão legal contida no art. 60, § 1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, o qual estabelece que:

*Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestação, é:*

*[...]*

*§ 1º Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas*

No caso presente, verifica-se que a simples possibilidade de a mesma receita da omissão de saída de mercadorias ter sido utilizada para os pagamentos aos fornecedores nas compras não contabilizadas, ensejando a “presunção legal” de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, é suficiente para não se exigir simultaneamente as duas infrações, sob pena de incidir em duplicidade de cobrança do ICMS.

Assim, é recomendável a aplicação do dispositivo regulamentar acima, no sentido de que seja considerada, apenas, a ocorrência de maior valor monetário, existente no período em comum, no caso, a primeira infração, e eliminada a segunda infração, por estar contida naquela.

Todos os valores relativos ao ano de 2007 devem ser retirados do lançamento da infração 02, ficando a mesma reduzida de R\$ 3.686,25 para R\$ 778,52 (fl. 88).

Portanto, está parcialmente elidida a infração 02.

No que tange à infração 07 (falta de estorno de crédito fiscal), o autuado afirma que nem sempre as mercadorias que são isentas no Estado da Bahia também o são nas outras unidades federadas. Tendo recebido os produtos de estados em que houve a tributação das operações, a utilização do crédito, a seu ver, é pertinente. Ressalta que a prática não implicou em prejuízo ao Erário Público Estadual, uma vez que tributou as saídas (documentos de fls. 198 a 219).

O autuante contesta com o argumento de que os produtos objeto da autuação foram adquiridos na Bahia com os benefícios da redução total da base de cálculo e da substituição tributária, bem como em outras unidades federadas, cujas saídas através de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ocorreram ora com isenção, ora com tributação, conforme demonstrativos, de fls. 112 a 121 e 286 a 291, e CD, de fl. 122.

Os incisos I e II do art. 100 do RICMS/97 estabelecem que os contribuintes devem estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias e serviços relativos aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições



quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, ou, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada ou da utilização do serviço, forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Não assiste razão ao autuado ao afirmar que a cobrança implica em agressão ao princípio da não cumulatividade, ou até mesmo em “*bis in idem*”, pois, se efetivamente fez incidir o imposto sobre saídas de produtos beneficiados com a redução de 100% da base de cálculo, ou com a fase de tributação encerrada, agiu de forma equivocada, e pode pleitear a restituição do indébito, seja com fundamento nos artigos 73 a 83 do RPAF/99, seja em sede judicial.

Caracterizada a infração 07.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0001/10-6**, lavrado contra **SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 51.901,32**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 33.959,33 e de 70% sobre R\$ 17.941,99, previstas no art. 42, II, “a”, II, “d”, II, “f”, VII, “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR