

PROCESSO - A. I. N° 101647.0001/11-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e C P R – COMERCIAL DE PRODUTOS RADIODIÓGICOS LTDA.
RECORRIDOS - CPR – COMERCIAL DE PRODUTOS RADIODIÓGICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0136-03/12
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 26.11.2013

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0338-12/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Após saneamento infração parcialmente procedente. 2. OPERAÇÕES TRIBUTADAS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. Tendo em vista que operação de devolução de mercadorias caracteriza-se como operação tributada, no presente caso não deve ela ser excluída da autuação. Entretanto, a alíquota a ser aplicada é de 7% e não de 17% como procedeu a autuante. Alterada a Decisão recorrida 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. É vedado a apropriação de créditos referentes a aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Após saneamento infração parcialmente elidida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Após saneamento de erro de transposição de dados, houve a diminuição do valor do imposto exigido. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. FALTA DE PAGAMENTO. Não restou caracterizada a infração imputada ao sujeito passivo tributário. Alterada a Decisão recorrida quanto a este item. Recursos PARCIALMENTE PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão n° 0136-03/12 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2011, exige ICMS no valor de R\$76.035,54 em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação tributária deste Estado:

Infração 01. Falta de recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89, nos meses de fevereiro, março, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2006, janeiro, março a setembro, novembro e dezembro de 2007, no valor de R\$ 32.874,78, acrescido da multa de 60%.

Infração 02. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos meses de janeiro, março, setembro e outubro de 2006, no valor de R\$808,45, acrescido da multa de 60%.

Infração 03. Utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, de janeiro a dezembro de 2006 e janeiro, março a setembro e dezembro de 2007, no valor de R\$ 27.981,71 acrescido da multa de 60%.

Infração 04. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2006, no valor de R\$3.744,90, acrescido da multa de 70%.

Infração 05. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento no mês de maio de 2007, no valor de R\$10.625,70, acrescido da multa de 60%.

O Recurso Voluntário diz respeito às infrações 1, 3 e 5 e o Recurso de Ofício às infrações 1, 2, 3 e

4. A JJF prolata a seguinte Decisão de mérito:

[...]

Na infração 01 sobre a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o autuado alega que é indevida a exigência do imposto, sobre os produtos “Omnipaque”, “Visipaque”, “Gel ECG” e “Gel para ultrassom”. Afirma que são contrastes para exames radiográficos e somente foram incluídos na substituição tributária com o advento do Decreto nº 12.444/10, com efeitos a partir de 01/12/10. Diz que os produtos “Gel ECG” e “Gel para Ultrassom”, igualmente não encontravam previsão regulamentar para a adoção da “substituição tributária” situação que persiste até a presente data. Afirma que os mencionados produtos deveriam ser excluídos do lançamento, ficando o autuado responsável pelo pagamento em relação aos demais: óculos de proteção, lâmpadas e ataduras.

A autuante em informação fiscal reconhece que incluiu indevidamente os referidos produtos na lista da cobrança do ICMS devido por antecipação total, na qualidade de contribuinte substituto.

Diz que concorda com a alegação defensiva, pois os produtos “Omnipaque”, “Visipaque”, “Gel ECG” e “Gel para ultrassom” não se encontravam, no período objeto da ação fiscal incluídos na substituição tributária.

Diz que anexa ao PAF novos demonstrativos da auditoria de substituição tributária, referentes aos exercícios 2006 (anexo 01) e exercício 2007, (anexo 02), com a apuração dos valores devidos após a exclusão dos produtos questionados pelo defendente.

Acolho os ajustes realizados pela autuante na infração 01, conforme planilha demonstrativa fls. 277/278, pois relacionam exclusivamente os produtos óculos de proteção, lâmpadas e ataduras, mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353, inciso II do RICMS/BA. Esta infração remanesce em R\$1.076,70.

No tocante à infração 02, o impugnante diz que é indevida a parcela de R\$ 239,60, correspondente ao mês de março de 2006, pois a nota fiscal de número 4410 se reporta a devolução parcial de produtos recebidos através da NF 42594, onde foi destacado ICMS de R\$ 98,66, que não foi abatido pela fiscalização. Além disso, refere-se a operação interestadual, não suscetível a alíquota de 17% e sim aquela do documento de origem (Santa Catarina), conforme art. 651, § único, do RICMS/BA, portanto tal valor seria indevido.

A autuante em informação fiscal, afirma reconhecer ser indevida a cobrança do ICMS de R\$ 239,60, com vencimento em 31/03/2006, uma vez que foi incluída, indevidamente, a NF 42594, referente a operação de devolução de mercadorias (CFOP 6202), e que ajusta este lançamento excluindo esta nota fiscal conforme planilha anexa, fls. 279/280. Da análise dos elementos trazidos ao PAF vejo que assiste razão ao autuado, acolho novo demonstrativo elaborado pela autuante e esta infração remanesce em R\$568,85.

A infração 03 refere-se a utilização indevida de créditos destacados nas notas fiscais de aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O impugnante na peça defensiva aduz que, no demonstrativo da autuante constam produtos que não estariam enquadrados no regime de “substituição tributária”, a exemplo das operações com as mercadorias impugnadas na infração 01. Declara ser devido neste item o montante total de R\$785,41, concernente a notas de entradas de lâmpadas, seringas e ataduras, os quais se sujeitavam, à época dos fatos, ao regime de “substituição”, impedindo o creditamento. Chama a atenção dos julgadores sobre a questão do “bis in idem”, entre as infrações 01 e 03 do AI, no que tange às notas fiscais que relaciona.

A autuante diz que não procede a alegação do autuado quanto à ocorrência do “bis in idem” com a infração 01, pois apresentou novo demonstrativo da auditoria do crédito indevido, onde acatou as alegações do autuado de que foram incluídas no levantamento mercadorias que não estavam enquadradas na substituição tributária,

permanecendo no novo demonstrativo apenas as notas fiscais que relaciona, referindo-se exclusivamente às mercadorias que estão sob o regime da substituição tributária, portanto com utilização de crédito indevido.

Acolho planilha ajustada pela autuante, fls. 281/286, visto que consignam exclusivamente mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como lâmpadas, seringas, ataduras e gaze, e que tiveram o crédito fiscal indevidamente apropriado pelo autuado, não se constatando o bis in idem alegado pelo sujeito passivo. Esta infração remanesce em R\$873,01.

A infração 04 refere-se à falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. O autuado reconhece que cometeu a infração, entretanto afirma a ocorrência de equívoco na apuração da base de cálculo pela autuante que lançou R\$ 22.028,82, no Auto de Infração quando o demonstrativo “anexo 03”, aponta uma base tributável de R\$ 3.744,90, com ICMS devido de R\$ 636,63.

A autuante informa que reconhece que considerou de forma equivocada o valor da base de cálculo do ICMS constante no demonstrativo da Auditoria de Estoque como valor do ICMS devido. Constatado o equívoco diz que retifica o valor do imposto devido para R\$ 636,63, considerando os demonstrativos já anexados ao AI em questão. Nesta infração remanesce o valor ajustado pela autuante, de R\$636,63.

A infração 05 refere-se a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual referente a aquisição de bem destinado ao ativo fixo do estabelecimento.

O autuado afirma que o bem constante na NF 509258 que registra o valor de R\$106.250,70, chegou ao estabelecimento autuado, em maio de 2007 para fins de “demonstração”. Em seguida, foi remetido para “demonstração”, ao Instituto de Diagnóstico da Mulher, tendo retornado, para o autuado, em 11/06/2007. Diz que o equipamento foi devolvido simbolicamente para a TECHHealth (antiga KODAK), e que somente em 29.08.2007, a empresa fornecedora vendeu o equipamento para o autuado conforme a NF de venda 003557, no valor de R\$ 38.095,24, por se tratar de um bem usado. Argumenta que não comprou o bem em maio de 2007, como lançado no Auto de Infração e sim em agosto de 2007, inclusive através de financiamento.

A autuante afirma que não procedem as alegações do contribuinte, de que adquiriu o equipamento Impressora Laser Kodak como um bem usado, querendo justificar o valor da operação em R\$38.095,24, através da NF 003557, de 29.08.2007.

Sustenta que não se justifica uma redução de 65% do preço real do equipamento que registra inicialmente o preço de R\$ 106.250,70, conforme se pode comprovar através da NF 509258, de 25.05.2007, e NF 001570, de 12.07.2007, anexas ao PAF às fls.236 e 240.

Concordo com a autuante, posto que não é razoável uma depreciação no nível alegado pelo sujeito passivo, de um equipamento com apenas 3 meses de uso.

Entendo que é devido o pagamento do ICMS a título de diferença de alíquotas no montante cobrado no Auto de Infração, retificando a ocorrência do fato gerador para 29.08.2007, data da entrada definitiva do bem no estabelecimento do autuado.

[...]

Ante o exposto, voto pela PROCÊDENCIA EM PARTE do Auto de Infração.”

A 3^a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Ao tomar ciência da Decisão prolatada pela 1^a Instância deste Colegiado, a empresa apresenta Recurso Voluntário objetivando a reforma dessa Decisão (fls. 328/331).

Em preliminar, solicita que todas as intimações relativas ao feito sejam encaminhadas aos advogados regularmente habilitados no PAF e observa que o presente recurso somente versará sobre as infrações 1, 3 e 5.

Em relação às infrações 1 e 3, diz que somente resta aos julgadores reconhecer a questão do “bis in idem”, do item 1 frente ao item 3 do Auto de Infração, no que tange às Notas Fiscais nºs 13682, 15104, 12083, 15733, 2449, 2928, 3008, 3009, 3838, 4729, 5211, 7422, 5441, 5817, 5813, 6035, 6232, 6600, 7806 e 7941. Observa que a JJF entendeu não ter havido “bis in idem” pelo fato de que, como as notas fiscais que permaneceram nos levantamentos consignavam mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária, os créditos foram indevidamente apropriados. Contudo as

referidas notas fiscais foram mantidas nas duas infrações, sendo que a infração 01 trata justamente da falta de recolhimento do imposto por substituição tributária.

Com relação à infração 5, diz não caber as conclusões da JJF. Em primeiro lugar, porque o bem não saiu do estabelecimento autuado para demonstração e sim entrou, não se aplicando a restrição do art. 599, do RICMS/97, referente a operação interna. Além disso, mesmo que a Nota Fiscal nº 509258 tenha sido emitida com o destaque do ICMS, não se justifica a hipótese de incidência, se efetivamente o produto foi remetido a título de demonstração.

Por outro lado, a devolução do bem, através da Nota Fiscal nº 11139, foi “simbólica”, o que explica a ausência dos dados do transportador, etc. Como amplamente demonstrado na sua defesa, não adquiriu o bem constante na NF 509258, como relatado no Auto de Infração. Assevera que o equipamento chegou ao estabelecimento autuado para fins de “demonstração”, em seguida, foi remetido, ainda para “demonstração”, para o Instituto de Diagnóstico Mulher, tendo retornado em 11/06/2007 e devolvida em 14/06/07 para a KODAK (hoje TECHealth), tudo conforme Notas Fiscais nºs 010044, 010210 e 010251, já anexadas, que identificam o produto pelo número de série e fazem referência umas às outras. Diz que em 12/07/2007, a TECHealth lhe enviou o mesmo bem (Nota Fiscal nº 001570), novamente para fins de “demonstração”. Em seguida, efetuou a devolução conforme Nota Fiscal nº 011139 de 20/08/07 e, ato contínuo, em 29/08/2007 a TECHealth emitiu a Nota Fiscal de Venda nº 003557, do mesmo equipamento, no valor de R\$ 38.095,24, por se tratar, como visto pelas circulações acima mencionadas, de um bem usado.

Sustenta que somente adquiriu o bem em 29/08/2007 e em 29/12/2007 remeteu, mais uma vez, o referido bem para o Instituto Diagnóstico Mulher, conforme Nota Fiscal nº 012642, também mencionada na autuação.

Afirma, mais uma vez, que não comprou o bem em maio de 2007, como lançado no Auto de Infração, e sim em agosto de 2007, através de financiamento, conforme Nota Fiscal nº 003557, que foi lançada no ser registro fiscal, gerando o pagamento de uma diferença de alíquota de R\$ 3.809,52, como demonstram os documentos que anexa e sequer utilizou o crédito fiscal pela compra.

No que tange ao valor da operação, esclarece que se justifica, por ser o bem usado e pelo ônus que o mesmo sofreu na NF de “origem” devido à necessidade de se agregar o montante para fins de seguro. Ratifica que o valor da compra foi R\$ 38.095,24, pois a mercadoria não mais precisaria transitar entre SP e BA e conclui sua argumentação afirmando: “*A JJF, sem a devida fundamentação, apenas "concordando com a autuante", "posto que não seria razoável uma depreciação no nível alegado pelo sujeito passivo", e de forma contraditória, acatou a aquisição como sendo feita em 29.08.2007, ou seja, mediante a NF 003557, mantendo contudo a base de cálculo de R\$ 106.250,70. Ora, se a entrada definitiva, como acolhido pela Junta, foi através da NF 003557, de 29.08.07, no valor de R\$ 38.095,24, não poderia a condenação conter outra base. Ressaltando que o autuado pagou a diferença da alíquota sobre a NF 003557 (e sequer houve dedução), observe-se que a JJF não atentou para a alegação defensiva de que o valor inicial, de R\$ 106.250,70, assim foi adotado para fins de seguro do bem, conforme consta da NF 509258, acrescido que foi, para tal fito, da importância de R\$ 55.781,62. Além disso, a questão comercial que envolve a redução do valor do bem não é fundamento para a manutenção da exigência, até porque não se comprovou que o montante atribuído quando da venda se encontra "fora de mercado". E se a entrada ocorreu em 29.08.2007, não se pode assegurar que o valor da operação foi diverso do indicado na NF correspondente. Pelo contrário, os documentos juntados ao PAF, até mesmo de financiamento, provam o efetivo valor da operação*”.

A PGE/PROFIS em seu pronunciamento (fls. 337/338) após transcrever as infrações questionadas e o que disse o recorrente toma a seguinte posição: “*Da análise dos autos, verifico que as alegações recursais recomendam remessa dos autos á ASTEC com vistas à emissão de Parecer técnico esclarecendo as seguintes questões: ocorrência de bis in idem nos valores cobrados nas infrações 01 e 03, com apresentação de novo demonstrativo do débito tributário caso seja*

comprovada a inclusão indevida no levantamento fiscal; verificação da utilização do crédito fiscal pela compra do equipamento objeto da infração 05; as notas fiscais nº 509258, 001570 permitem concluir que o valor do equipamento é de R\$ 106.250,70. Após as providências recomendadas os autos devem retornar para Parecer conclusivo”.

Em pauta suplementar do dia 21/05/2013 (fls. 340/341) esta 2º CJF, após análise das peças processuais, decidiu indeferir a diligência solicitada pela PGE/PROFIS tendo em vista que toda a documentação para Decisão da lide se encontrava nos autos. Em assim sendo, as questões levantadas diziam respeito ao mérito das infrações.

A PGE/PROFIS emite o seguinte opinativo jurídico (fls. 344/346):

“[...]

As razões de mérito tecidas pelo autuado são incapazes de alterar as exigências fiscais descritas nos itens 01 e 03. Com efeito, a alegação de bitributação resta ultrapassada, eis que, após o saneamento levado a efeito pelo autuante só remanesceram as notas fiscais de nº 13682, 15104, 12083 e 15733.

Importa registrar que, na infração 01 o autuante cobrou o imposto devido por antecipação tributária, abatendo os créditos das respectivas notas fiscais, utilizados indevidamente pelo sujeito passivo. Em outro giro, o objeto da infração 03 reside na glosa dos créditos fiscais lançados indevidamente pelo sujeito passivo em seu Livro de Registro de Entradas.

Cumpre afastar, de plano, a alegação de descaracterização da infração 05, vez que a nota fiscal nº 509258, datada de 25.05.2007, comprova que o autuado recebeu a impressora com CFOP 6912, remessa interestadual de mercadoria para demonstração, base de cálculo no montante de R\$106.250,70.

Outrossim, após o intervalo de poucos meses, em 29.12.2007, o recorrente através da nota fiscal nº 012642, enviou a mesma mercadoria para demonstração ao Instituto Diagnóstico Mulher, base de cálculo no montante R\$38.095,24. sendo cabível a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual.”

Opinou pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Preliminarmente quanto ao pedido do representante legal do recorrente de que cópias das intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresário autuado tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de desonerá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração, abordando, conjuntamente, as infrações 1 e 3.

Na infração 1, é exigido o ICMS pelo seu não recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Na infração 3, trata da glosa de crédito fiscal utilizado pelo recorrente em relação às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Primeiramente é necessário se apontar não existir na autuação qualquer *bis in idem* já que a natureza das imputações são diversas. Na primeira, é exigido o imposto por antecipação tributária e na segunda, os créditos fiscais utilizados indevida e relativamente as determinadas aquições através das notas fiscais autuadas.

O fato foi o seguinte: A autuante verificou que sobre Notas Fiscais nºs 13682, 15104, 12083, 15733, 2449, 2928, 3008, 3009, 3838, 4729, 5211, 7422, 5441, 5817, 5813, 6035, 6232, 6600, 7806 e 7941, entre outras, a empresa não havia recolhido o imposto por antecipação ou havia utilizado créditos fiscais de algumas delas no seu livro Registro de Entradas. Nesta situação, calculou o imposto devido por antecipação tributária, inclusive corretamente, abatendo os créditos fiscais consignados das notas fiscais (fls. 277/278) - infração 1 - e glosou estes créditos fiscais (consignados nas NF's) que a empresa havia lançado no seu livro Registro de Entradas (infração 03).

O recorrente impugna as nominadas notas fiscais acima indicadas afirmando existir *bis in idem* quanto as infrações 1 e 3.

Na sua defesa inicial, a empresa já havia impugnado as referidas notas fiscais que, na ocasião, foi analisado pela própria autuante. Esta já havia reconhecido ser indevida (fls. 274/276) a exigência do imposto sobre os produtos "Omnipaque", "Visipaque" e "Ominiscan", somente incluídos na substituição tributária a partir de 01/12/2010 e "Gel ECG" e "Gel para ultrassom" que não se encontravam, até a ocorrência dos fatos geradores impugnados, incluídos na substituição tributária. Saneando o processo, somente restaram na infração 1 as Notas Fiscais de nºs 13682, 15104, 12083, 15733, já que foram aquisições de lâmpadas, óculos de proteção e ataduras de gesso (fl. 277/278 – Notas Fiscais nºs 13682, 15104, 12083, 15733, 17422 – notas fiscais autuadas) e na infração 3 as Notas Fiscais nºs 13682, 94967, 95547, 98331, 6121, 15104, 12083, 15733, 4321 e 17422 (seringas, gaze, lâmpadas, atadura gessada e óculos de proteção - demonstrativo fls. 281/286), pois mercadorias enquadradas na antecipação tributária, conforme art. 353, II, 13 e 31, do RICMS/97.

Diante deste quadro, das notas fiscais trazidas no Recurso, somente aquelas de nºs 13682, 15104, 12083, 15733 permaneceram na autuação.

E, como são mercadorias enquadradas no regime da antecipação tributária, é devido o imposto quando de suas aquisições e os créditos não podem ser apropriados, pois caso assim proceda, o contribuinte o estará utilizando em duplicidade, já que os créditos fiscais consignados nos documentos fiscais são abatidos quando do cálculo do imposto devido por antecipação tributária.

Assim, não existindo '*bis in idem*' entre as duas infrações, cujas naturezas são distintas, o Recurso interposto não pode ser acolhido.

A infração 5 trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento no mês de maio de 2007.

A empresa, desde a sua inicial, afirma que não adquiriu o produto ora em análise no referido mês, somente o fazendo em agosto de 2007, através de financiamento, quando foi recolhida a diferença de alíquota.

Para compreensão dos fatos, traço em linhas gerais (e através das provas apensadas aos autos) o ocorrido.

1. Em 25/5/2007 o recorrente recebe uma impressora Laser Kodak DV 8900 R3 W/2 com nº de série S/N 890008421 (Nota Fiscal nº 509258) e CFOP 6912 (remessa de mercadoria interestadual para demonstração) no valor de R\$106.250,70 que, incluído IPI, o valor da nota fiscal foi de R\$111.563,24 e com valor base para o seguro de R\$55.781,62 – fl. 236.
2. As Notas Fiscais nºs 010044 e 0102210 de 31/5/2007 e 11/06/2007, respectivamente, são NF's de demonstração do recorrente para outras empresas e seu respectivo retorno. O valor das NF's é de R\$111.563,24 (fls. 237/238).
3. Em 14/06/2007 o recorrente emite uma NF de devolução do bem à Kodak no mesmo valor (R\$111.563,24) – fl. 239.
4. Em 12/07/2007 a Kodak emite a Nota Fiscal nº 001570 fazendo a mesma operação comercial (remessa para demonstração) do mesmo bem e no mesmo valor – fl. 240.

5. Em 20/08/2007 o recorrente emite a Nota Fiscal nº 011130 para a Kodak do bem e no mesmo valor já citado.
6. Em 29/08/2007 a Kodak emite uma nota fiscal de venda para o seguinte equipamento: Laser Kodak DV 8900 R3 W/2 com nº de série S/N 890008421A no valor de R\$38.095,24 que incluído o IPI, o valor da nota fiscal foi de R\$40.000,00 – fl. 242.
7. Quanto ao financiamento junto ao UNIBANCO (fls. 244/250) este é de 22/6/2007. Valor do financiamento R\$58.560,00. Característica dos bens financiados: DryView Kodak 8900 e DirectView EVP CR 850 (fl. 245). O financiamento foi com alienação fiuciária (fl. 247 – item 8)
8. Em 29/12/2007 o recorrente envia para demonstração ao Instituto Diagnóstico Mulher este equipamento da compra acima citada no valor de R\$40.000,00 acrescido de um programa para processar imagens da Kodak no valor de R\$18.560,00, restando a NF no valor de R\$58.560,00 – fl. 45.

Diante destes fatos, o recorrente não questiona que os equipamentos possuem nº de séries divergentes, ao contrário, diz que eles são os mesmos. Justifica a compra em 08/2007 pelo preço de R\$38.095,24 pelo fato de que o bem já era usado (mesmo com apenas três meses de uso e com uma diferença de 65%) e que esta diferença decorreu do fato de que na NF de venda, por ter sido emitida simbolicamente, não mais havia a inclusão do seguro do transporte (SP/BA) no valor de R\$55.781,62, tomando a base de cálculo do bem para cálculo do seguro como o valor total pago anteriormente.

Entendo que os argumentos do recorrente são frágeis para elidir a ação fiscal. Em primeiro, uma diferença de preço (incluído o IPI) de R\$111.563,24 para R\$40.000,00 necessita de uma explicação bem mais razoável do que quando da venda o bem já era usado. Uma empresa vende seu produto, se quiser, até por preço abaixo do seu custo, ou mesmo cede a sua propriedade gratuitamente mas, apenas com três meses de uso um equipamento altamente sofisticado ter um deságio de aproximadamente 65% é argumento que deixa a desejar, embora como bem pontuou a d. PGE/PROFIS a redução do valor do bem não é fundamento, em si, para a manutenção da exigência do imposto. Também de difícil aceitação que sobre um bem com valor de mercado de R\$111.563,24 tenha sido pago um seguro de transporte de São Paulo para a Bahia no valor de R\$55.781,62.

Porém, continuando a análise dos fatos, existem dois caminhos a serem seguidos.

No primeiro resta demonstrado através das notas fiscais que o equipamento que deu entrada no estabelecimento do recorrente em 25/05/2007 para demonstração foi devolvido no prazo legal, ou seja, em 14/06/2007. Fato contínuo, houve, por parte do fornecedor, novo envio do mesmo equipamento para nova demonstração em 12/07/2007 e o recorrente retorna ao fornecedor tal equipamento em 20/08/2007. E este fato poderia ter outro tipo de lastro, já que o nº de série do equipamento não é extamente igual ao que foi adquirido. Neste caso não existiria diferença de alíquota a ser exigida, pois não existiu qualquer aquisição de mercadoria através da Nota Fiscal nº 509258.

No segundo, já que o próprio recorrente afirma que os equipamentos são os mesmos, o que se pode presumir é a existência de uma montagem, através de notas fiscais emitidas entre adquirente e fornecedor, de uma operação comercial realizada tendo seu começo no mês de maio de 2007 e concluída em agosto de 2007 e com preços absolutamente divergentes, presumindo-se ter havido subfaturamento. Porém no presente caso fica-se no campo da presunção não legais, que não é fato gerador do imposto, a não ser que existam provas outras que no seu conjunto afaste a referida presunção e caminhe no campo das provas.

E não se pode esquecer que o que aqui se cobra é o imposto por diferença de alíquota sobre ativo imobilizado, ou seja, a empresa adquiriu um equipamento para compor seu ativo fixo, portanto sendo sua a propriedade do bem. Ora, remessa para demonstração, embora seja operação inserta no âmbito do ICMS, não se caracteriza como uma operação de comercialização propriamente

dita, não havendo a transferência de propriedade do bem até que ele seja vendido. Caso contrário, deve ele retornar ao fornecedor. Ela somente se descaraterizaria como remessa para demonstração se ficasse comprovado de que, na realidade, tal operação foi, efetivamente, de venda.

Além do mais, o recorrente efetuou financiamento junto ao UNIBANCO (fls. 244/250) de um DryView Kodak 8900 e DirectView EVP CR 850 no valor total de R\$58.560,00. Estes equipamentos foram aqueles constantes na nota fiscal nº 012642 (mesmo valor) que a autuante tomou por base para afirmar que a impressora é a mesma, mas, na realidade, se refere ao equipamento da venda realizada em agosto de 2007. E, ressalto, a própria JJF ao decidir que a data de ocorrência do fato gerador não era de 31/05/2007 e sim de 29/08/2007 ratifica a operação nesta data, apenas entendendo que existiu subfaturamento que, a meu ver, não restou efetivamente provado.

Em assim sendo, entendo razão assistir ao recorrente e a infração 05 é improcedente pois não caracterizada.

Passo a análise do Recurso de Ofício.

Conforme já relatado neste voto, a JJF acolheu todo o saneamento, correto e pertinente, feito pela própria autuante que havia incluído, nas infrações 1 e 3, mercadorias não enquadradas no regime da antecipação tributária. Alinhando-me com as considerações feitas pela JJF, a sua Decisão é mantida.

A infração 2 trata da falta de recolhimento do ICMS em razão da empresa ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, março, setembro e outubro de 2006.

O contribuinte comprovou (fato aceito pela própria autuante, que refez o demonstrativo de débito – fls. 279/280) ser indevida a parcela de R\$ 239,60, correspondente ao mês de março de 2006, já que a NF nº 4410 (autuada – CFOP 6202) foi de devolução parcial de produtos recebidos através da NF 42594.A, cujas mercadorias sofreram tributação e cujo imposto destacado ICMS de R\$ 98,66 sequer foi abatido. Além do mais, a operação foi interestadual com Santa Catarina, não podendo ser aplicada a alíquota de 17%.

A autuante aceita a argumentação e refez o demonstrativo de débito (fls. 279/280) excluindo o nominado lançamento. A JJF aceita a correção elaborada pela autuante.

Neste caso, entendo existir equívoco tanto da autuante quanto da JJF. O art. 651, do RICMS/97, assim determinava:

Art. 651. Ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal emitirá este documento, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso às mercadorias, no trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando, nele, 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.

Parágrafo único. Na devolução, devem ser tomadas como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário, a não ser que este tenha sido emitido de forma irregular, com imposto destacado a mais, hipótese em que a base de cálculo e a alíquota a serem aplicadas serão aquelas que deveriam ter sido utilizadas corretamente

Pelo exposto, a operação é tributada. Entretanto, correto o posicionamento do impugnante quando afirma que a alíquota não é de 17%, mas sim de 7% já que o estado de origem das mercadorias, como afirmou, é Santa Catarina.

Em assim sendo, o débito do mês de março de 2006 deve ser restabelecido, porém não no valor de R\$239,60, mas sim de R\$98,66, não sendo o caso, aqui, se discorrer se o contribuinte utilizou, ou não, os créditos fiscais da nota de origem das mercadorias.

A infração 04 diz respeito a levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias no exercício de 2006. A empresa não contesta as quantidades das mercadorias apuradas. Mas, ressalta que a

autuante transportou a base de cálculo do imposto (R\$3.744,90 – fl. 32) para o campo do imposto no Auto de Infração, gerando uma fictícia base de cálculo de R\$22.028,82. A autuante reconheceu o equívoco. Sanado o erro, a JJF, corretamente, decidiu pela procedência parcial desta infração no valor de R\$636,63 (R\$3.744,90 * 17%).

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto decidindo pela improcedência da infração 5 e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para restabelecer na infração 2 o valor de R\$98,66, relativo ao mês de março de 2006, conforme o demonstrativo abaixo. Solicita-se ao órgão competente da Secretaria de Fazenda que homoloque os valores efetivamente recolhidos.

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	32.874,78	1.076,70	1.076,70	60%
02	PROCEDENTE EM PARTE	808,45	568,85	667,51	60%
03	PROCEDENTE EM PARTE	27.981,71	873,01	873,01	60%
04	PROCEDENTE EM PARTE	3.744,90	636,63	636,63	70%
05	IMPROCEDENTE	10.625,70	10.625,70	0,00	60%
TOTAL		76.035,54	13.780,89	3.253,85	

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 **101647.0001/11-0**, lavrado contra **CPR – COMERCIAL DE PRODUTOS RADIODIÓGICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.253,85**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.617,22 e 70% sobre R\$636,63, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Solicita-se ao órgão competente da Secretaria de Fazenda que homoloque os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA–PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS