

**A. I. Nº** - 300199.0006/12-8  
**AUTUADO** - CASA BAHIA COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - EDISON LEMOS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 04/12/2013

## **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0198-05/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. b) IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Pela lei, as transferências efetuadas pelos mesmos contribuintes se situa no contexto de incidência do ICMS, por conta do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.014/96; embora saibamos que tais operações sejam desprovidas de lucro e que não se trata de uma operação de venda, a incidência do ICMS ocorre pela realização de operações de circulação de mercadorias, e não decorre da natureza jurídica da operação, no caso, transferências. Sob esse aspecto, encontra amparo legal o lançamento tributário efetuado. Infração procedente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDA COM ECF E COM NOTA FISCAL. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Infração reconhecida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM QUANTIDADE INFERIOR AO DAS SAÍDAS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS Á SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infrações reconhecidas. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infrações reconhecidas. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AJUSTE DE ESTOQUE DE MERCADORIAS QUE PASSARAM A SER INCLUÍDAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 27/12/2012, foi efetuado lançamento de multa no valor total de R\$295.775,30, em razão das seguintes infrações à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, tudo apurado conforme anexos 35,36, e 37, sendo lançado o valor de R\$143.013,96 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, tudo apurado conforme anexo 41, sendo lançado o valor de R\$67.926,00 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 – Recolheu a menos o ICMS, em razão de erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, apurado através das saídas com ECF, conforme anexos 38 e 39, sendo lançado o valor de R\$69,84 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, apurado através das saídas com nota fiscal, conforme anexo 40, sendo lançado o valor de R\$21,88 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, tudo apurado conforme anexos 1 a 15 e 18 a 32 e livro de Registro de Inventário, referente aos exercícios de 2009 e 2010, sendo lançado o valor de R\$19.260,97 acrescido das multas respectivas de 70% e 100%.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, tudo apurado conforme anexos 1 a 16 e 18 a 33 e livros de Registro de Inventário referente aos exercícios de 2009 e 2010, sendo lançado o valor de R\$491,99 acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, tudo apurado conforme anexos 1 a 15 e 17 a 32 e 34 e livros de Registro de Inventário referente aos exercícios de 2009 e 2010, sendo lançado o valor de R\$409,97 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 8 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, tudo apurado conforme anexo 42, sendo lançado o valor de R\$45.630,14 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 9 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, tudo apurado conforme anexo 43, sendo lançado o valor de R\$13.858,33 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 10 – Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, tudo apurado conforme anexo 44, sendo lançado o valor de R\$2.797,94 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 11 – Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, tudo apurado conforme anexo 45, sendo lançado o valor de R\$2.294,28 acrescido da multa de 60%.

A impugnante apresenta defesa à fls. 349/364 e de início, entende relevante informar que a Defesa compreende as infrações contidas nos itens 02 e 09 da autuação ora combatida, uma vez que por critérios de sua conveniência, optou por proceder ao recolhimento dos valores autuados referentes às demais infrações autuadas.

Diz que na infração 9, é discutível o problema da caracterização das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais objeto da presente autuação, se são ou não materiais destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo da Defendente e, por consequência, a possibilidade da exigência de diferencial de alíquota no que tange a essas operações, por entender que as mercadorias objeto dessas operações eram destinadas ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Alega que a Fiscalização não logrou êxito em demonstrar os elementos que impõe a procedência da autuação em combate, mais especificamente, que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação são bens do ativo fixo e de uso e consumo, uma vez que não fundamenta o porque de considerar as notas fiscais arroladas como sendo relacionadas a bens do ativo fixo e de uso e consumo.

Afirma que está claro que a cobrança do diferencial de alíquotas após a edição da Lei Complementar nº 87/96 não encontra amparo legal, posto que, como já se viu, o referido diploma legal nada dispõe a esse respeito e assim, é flagrante a ilegalidade da legislação do Estado da Bahia que, sem amparo no texto legal que lhe é hierarquicamente superior, estabelece como hipótese de incidência do ICMS a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo fixo.

Aduz que na infração 02, conforme descrito na peça acusatória, diz respeito à suposta utilização indevida de crédito de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior em documento fiscal e que a acusação fiscal busca limitar e restringir o direito ao crédito de ICMS. Todavia, deve-se ter em mente, que toda e qualquer limitação do direito ao crédito do ICMS, deve respeitar o princípio da não-cumulatividade desse imposto.

Que assim, se houve destaque de imposto a maior em documento fiscal – conforme apontado pela Fiscalização – é certo que a Defendente recolheu o ICMS sobre o valor efetivamente destacado, fato que dá ensejo, portanto, à utilização integral do crédito regularmente detido pela Defendente.

Desta forma, qualquer tentativa de glosa da integralidade de tais créditos utilizados pela Defendente traduzir-se-ia em verdadeiro enriquecimento ilícito, situação terminantemente rechaçada pelo direito positivo brasileiro. De fato, as operações realizadas não acarretaram quaisquer prejuízos ao Erário Estadual, não cabendo à Fiscalização a cobrança de supostos créditos tributários em nenhuma espécie. Conclui-se, pois, ser inexigível o item 02 da autuação fiscal ora combatida.

A esse propósito, é de se ver que a Defendente indicou as falhas cometidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do Auto de Infração aqui combatido e demonstrou que o presente levantamento fiscal apresenta sérias distorções e resulta na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos.

Cabe lembrar que é praticamente inviável empreender, no prazo de 30 dias legalmente previsto para a apresentação de Defesa, um levantamento paralelo que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal. Nesse contexto, a Defendente espera e requer desde já, nos termos do art. 137 do RPAF/99, a realização de diligência ou perícia pelas razões acima expostas, requerendo, igualmente, sua regular notificação para apresentação de quesitos e nomeação de assistente técnico.

Diante de todo o exposto e demonstrado, evidenciada a total falta de fundamento das acusações fiscais, a Defendente requer que o Auto de Infração ora combatido seja declarado improcedente. Por fim, protesta a Defendente pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações fiscais que lhe foram imputadas, requerendo, ainda, nos termos contidos no tópico II. 4.1 acima, a realização de diligência ou perícia.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 384/394, onde diz que dentre todas as infrações apontadas no auto de infração em tela, a Defendente postula a improcedência das infrações nºs 02 e 09, mas com base no art. 91, combinado com os arts. 90 e 121, § 1º, inciso II, do RPAF/99, defende a não apreciação da infração nº 09 por este Egrégio Conselho, já que no Sistema INC,

há existência de saldo a pagar somente para a Infração nº 02 - crédito fiscal indevido de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, e as demais infrações foram pagas.

Embora acuse o pagamento da infração 09, ainda assim, traz diversos argumentos favoráveis à manutenção desta infração que deixo de transcrever aqui por falta de interesse processual em virtude do reconhecimento e pagamento por parte do impugnante.

Quanto à infração 02, diz que a impugnante alega que se houve destaque de imposto a maior em documento fiscal, é certo já ter havido recolhimento do ICMS sobre o valor efetivamente destacado, justificando, portanto, à utilização integral do crédito regularmente devido pela Defendente. Baseia-se no princípio da não-cumulatividade desse imposto e que a ação fiscal estaria limitando e restringindo o direito ao crédito de ICMS, traduzindo em suposto enriquecimento ilícito, situação terminantemente rechaçada pelo direito positivo brasileiro.

Que em primeiro lugar se faz necessário esclarecer, que a Autuada utilizou crédito fiscal a maior em virtude de não ter efetuado a redução da base de cálculo nas entradas em seu estabelecimento, por meio de operações internas (transferências do centro de distribuição) de aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão (Anexo 5-A), bem como computadores de mesa e portátil conforme determina o art. 87, incisos V e XLIV, do Decreto Estadual nº 6.284, de 14 de março de 1997, que aprova o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Este Egrégio Conselho já se posicionou a respeito da compensação do crédito reclamado decorrente de ação fiscal: só é possível por meio de processo específico de pedido de repetição de indébito, com demonstrativo detalhado e conferido pela Inspetoria Fazendária, conforme pode ser verificado nos trechos do Acórdão JF nº 0247-02/12.

Que assim, cabe apenas ao centro de distribuição da Autuada, que efetuou as saídas de mercadorias por meio de transferências sem a devida redução da base de cálculo, protocolar processo específico de pedido de repetição de indébito, com demonstrativo detalhado e conferido pela Inspetoria Fazendária.

Que a Autuada já usou o procedimento de ao mesmo tempo protocolar um pedido de restituição e, em paralelo, solicitar uma compensação dentro do Auto de Infração, contra ela lavrado, referente à mesma causa e período, configurando-se, assim, se estivéssemos no ambiente jurídico, uma espécie de litispendência, conforme processo nº 181523/2011-2, respondido por meio do parecer nº 12.392/2012.

Alega que no caso em tela, caso não seja adotado o que determina o Acórdão JF nº 0247-02/12, há o risco eminente de haver o estorno de débito no centro de distribuição sem o respectivo estorno de crédito na empresa Autuada, acarretando grave lesão aos cofres públicos.

O impugnante apresenta memorial antes do julgamento argumentando a ausência de incidência do ICMS nas operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, citando jurisprudência do STJ e também o crédito integral de ICMS mesmo em operações com base de cálculo reduzida, citando julgamento do STF.

Cita ainda ausência de prejuízo nos cofres públicos, pois sendo a operação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pois a própria impugnante recolheu o imposto a maior vez que deixou de aplicar a alíquota que efetive a base de cálculo reduzida autorizada na legislação estadual, havendo compensação. Pede ainda a redução das multas impostas por ferir princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

#### **VOTO**

Inicialmente constato que procede a informação do autuante quanto ao pagamento da infração 09, pois à folha 398/399, consta extrato de pagamento no total de R\$227.849,30 sendo que a diferença

para o total do lançamento, é de R\$67.926,00, exatamente o valor da infração 02, ficando a lide resumida a este item.

O impugnante não apresenta vícios materiais na infração 02, fazendo apenas defesa de mérito, razão pela qual indefiro o pedido de diligência formulado na defesa, por falta de motivação. No mérito, reivindica o direito ao crédito fiscal, alegando que houve cerceamento da utilização do crédito, e que o destaque de imposto a maior foi recolhido aos cofres públicos pela filial emitente das notas fiscais, não havendo prejuízo aos cofres públicos, e apresenta julgamentos de tribunais superiores acerca do direito ao crédito integral mesmo quando há redução da base de cálculo e também da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos entre mesmos contribuintes.

É preciso esclarecer, de pronto, que o aos julgamentos de tribunais superiores não vinculam os julgamentos deste Conselho de Fazenda. O argumento de que a legislação baiana não está de acordo com o ordenamento constitucional extrapola os limites do julgamento administrativo, vez que nos termos do art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, não está em sua competência a declaração inconstitucionalidade.

O direito ao crédito fiscal não possui natureza ilimitada, mas regulada por lei, não havendo assim, em princípio, cerceamento do direito ao crédito pela glosa dos valores, desde que estejam respaldados pela legislação. Vejamos o fundamento do autuante para justificação do lançamento de ofício:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;*

Assim, só se admite o crédito de valores corretamente calculados, devendo ser glosados valores de imposto destacado a mais que o devido no documento fiscal. Quanto às alegações de que não há incidência do ICMS nas transações entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, vejamos o que prescreve a legislação estadual, quanto ao lançamento efetuado, nos termos da Lei nº 7.014/96:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;*

*§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*V - o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação.*

Assim, pelo entendimento da lei, as transferências efetuadas pelos mesmos contribuintes se situa no contexto de incidência do ICMS, por conta do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.014/96; embora saibamos que tais operações sejam desprovidas de lucro e que não se trata de uma operação de venda, a incidência do ICMS ocorre pela realização de operações de circulação de mercadorias, e não decorre da natureza jurídica da operação, no caso, uma transferência. Sob esse aspecto, encontra amparo legal o lançamento tributário efetuado.

Quanto à alegada ausência de prejuízo financeiro e ao enriquecimento ilícito do Estado por haver sido recolhido o ICMS a maior destacado nas notas fiscais emitidas pelo mesmo contribuinte, há de se levar em conta as seguintes razões:

- não há comprovação de que houve negativa da administração em devolver quantia paga a mais pelo débito de ICMS maior que o devido.

- não há previsão legislativa para se efetuar compensação financeira em auto de infração, devendo-se para isto, procurar os caminhos legais, de acordo com o previsto nas seções II e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.
- embora não tenha havido prejuízo financeiro, a irregularidade destas operações colocam em risco a segurança na arrecadação do imposto devido, bastando para isto, que o contribuinte peça restituição do indébito, direito que lhe é assegurado em se comprovando haver debitado valor maior que o devido em sua conta corrente fiscal.

O autuante cita jurisprudência deste Conselho de Fazenda, Acórdão JJF Nº 0247-02/12, que vedou a compensação tributária no auto de infração. Este Acórdão, de 2012, teve Recurso Voluntário julgado recentemente em 04/07/2013, pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, ACÓRDÃO CJF Nº 0242-13/13, do qual considero oportuno trazer um trecho do voto, de lavra do eminente Relator e Presidente da 3ª CJF, Fernando Antonio Brito de Araújo:

*...não há que se falar em compensação ou restituição dos valores dos créditos fiscais indevidos com os debitados, visto que o alegado indébito fiscal ensejou o correspondente crédito fiscal no estabelecimento adquirente dos referidos bens de acondicionamento, não devendo simultaneamente suportar a compensação pleiteada no estabelecimento emitente e o crédito fiscal no estabelecimento destinatário, ocorrência que tem efeito cascata por se tratar de sucessivos indébitos fiscais em que ensejam sucessivos créditos fiscais indevidos aos estabelecimentos adquirentes, o que geraria ainda maior prejuízo ao erário estadual.*

*Repise-se que, conforme previsto no art. 112 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal, sendo vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do ICMS que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor, cujo rito processual é próprio, e, por questões óbvias, não pode ser através deste processo administrativo fiscal.*

*Por sua vez, o art. 33 da Lei nº 7.014/96 determina que serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência. (grifo nosso) Assim, como forma de corrigir os créditos indevidos, deve-se exigir os respectivos valores na unidade distribuidora, como no caso do estabelecimento autuado, por representar a maior centralização das operações, sendo que os créditos apropriados nas operações subsequentes pelas unidades varejistas é que, efetivamente, anulariam e compensariam os valores de indébito fiscais pretendidos pela recorrente a título de restituição, ora reclamados, passando, a partir deste momento, os estabelecimentos varejistas a realizar estas operações sem destaque do ICMS, como determina a legislação.*

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300199.0006/12-8**, lavrado contra **CASA BAHIA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$295.775,30**, acrescido das multas de 60% sobre R\$276.022,34, 70% sobre R\$14.895,31 e 100% sobre R\$4.857,65, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 novembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO- JULGADOR

**A. I. Nº** - 300199.0006/12-8  
**AUTUADO** - CASA BAHIA COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - EDISON LEMOS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 04/12/2013

## **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0198-05/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. b) IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Pela lei, as transferências efetuadas pelos mesmos contribuintes se situa no contexto de incidência do ICMS, por conta do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.014/96; embora saibamos que tais operações sejam desprovidas de lucro e que não se trata de uma operação de venda, a incidência do ICMS ocorre pela realização de operações de circulação de mercadorias, e não decorre da natureza jurídica da operação, no caso, transferências. Sob esse aspecto, encontra amparo legal o lançamento tributário efetuado. Infração procedente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDA COM ECF E COM NOTA FISCAL. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Infração reconhecida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM QUANTIDADE INFERIOR AO DAS SAÍDAS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS Á SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infrações reconhecidas. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infrações reconhecidas. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AJUSTE DE ESTOQUE DE MERCADORIAS QUE PASSARAM A SER INCLUÍDAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 27/12/2012, foi efetuado lançamento de multa no valor total de R\$295.775,30, em razão das seguintes infrações à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, tudo apurado conforme anexos 35,36, e 37, sendo lançado o valor de R\$143.013,96 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, tudo apurado conforme anexo 41, sendo lançado o valor de R\$67.926,00 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 – Recolheu a menos o ICMS, em razão de erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, apurado através das saídas com ECF, conforme anexos 38 e 39, sendo lançado o valor de R\$69,84 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, apurado através das saídas com nota fiscal, conforme anexo 40, sendo lançado o valor de R\$21,88 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, tudo apurado conforme anexos 1 a 15 e 18 a 32 e livro de Registro de Inventário, referente aos exercícios de 2009 e 2010, sendo lançado o valor de R\$19.260,97 acrescido das multas respectivas de 70% e 100%.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, tudo apurado conforme anexos 1 a 16 e 18 a 33 e livros de Registro de Inventário referente aos exercícios de 2009 e 2010, sendo lançado o valor de R\$491,99 acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, tudo apurado conforme anexos 1 a 15 e 17 a 32 e 34 e livros de Registro de Inventário referente aos exercícios de 2009 e 2010, sendo lançado o valor de R\$409,97 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 8 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, tudo apurado conforme anexo 42, sendo lançado o valor de R\$45.630,14 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 9 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, tudo apurado conforme anexo 43, sendo lançado o valor de R\$13.858,33 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 10 – Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, tudo apurado conforme anexo 44, sendo lançado o valor de R\$2.797,94 acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 11 – Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, tudo apurado conforme anexo 45, sendo lançado o valor de R\$2.294,28 acrescido da multa de 60%.

A impugnante apresenta defesa à fls. 349/364 e de início, entende relevante informar que a Defesa compreende as infrações contidas nos itens 02 e 09 da autuação ora combatida, uma vez que por critérios de sua conveniência, optou por proceder ao recolhimento dos valores autuados referentes às demais infrações autuadas.



Diz que na infração 9, é discutível o problema da caracterização das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais objeto da presente autuação, se são ou não materiais destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo da Defendente e, por consequência, a possibilidade da exigência de diferencial de alíquota no que tange a essas operações, por entender que as mercadorias objeto dessas operações eram destinadas ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Alega que a Fiscalização não logrou êxito em demonstrar os elementos que impõe a procedência da autuação em combate, mais especificamente, que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação são bens do ativo fixo e de uso e consumo, uma vez que não fundamenta o porque de considerar as notas fiscais arroladas como sendo relacionadas a bens do ativo fixo e de uso e consumo.

Afirma que está claro que a cobrança do diferencial de alíquotas após a edição da Lei Complementar nº 87/96 não encontra amparo legal, posto que, como já se viu, o referido diploma legal nada dispõe a esse respeito e assim, é flagrante a ilegalidade da legislação do Estado da Bahia que, sem amparo no texto legal que lhe é hierarquicamente superior, estabelece como hipótese de incidência do ICMS a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo fixo.

Aduz que na infração 02, conforme descrito na peça acusatória, diz respeito à suposta utilização indevida de crédito de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior em documento fiscal e que a acusação fiscal busca limitar e restringir o direito ao crédito de ICMS. Todavia, deve-se ter em mente, que toda e qualquer limitação do direito ao crédito do ICMS, deve respeitar o princípio da não-cumulatividade desse imposto.

Que assim, se houve destaque de imposto a maior em documento fiscal – conforme apontado pela Fiscalização – é certo que a Defendente recolheu o ICMS sobre o valor efetivamente destacado, fato que dá ensejo, portanto, à utilização integral do crédito regularmente detido pela Defendente.

Desta forma, qualquer tentativa de glosa da integralidade de tais créditos utilizados pela Defendente traduzir-se-ia em verdadeiro enriquecimento ilícito, situação terminantemente rechaçada pelo direito positivo brasileiro. De fato, as operações realizadas não acarretaram quaisquer prejuízos ao Erário Estadual, não cabendo à Fiscalização a cobrança de supostos créditos tributários em nenhuma espécie. Conclui-se, pois, ser inexigível o item 02 da autuação fiscal ora combatida.

A esse propósito, é de se ver que a Defendente indicou as falhas cometidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do Auto de Infração aqui combatido e demonstrou que o presente levantamento fiscal apresenta sérias distorções e resulta na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos.

Cabe lembrar que é praticamente inviável empreender, no prazo de 30 dias legalmente previsto para a apresentação de Defesa, um levantamento paralelo que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal. Nesse contexto, a Defendente espera e requer desde já, nos termos do art. 137 do RPAF/99, a realização de diligência ou perícia pelas razões acima expostas, requerendo, igualmente, sua regular notificação para apresentação de quesitos e nomeação de assistente técnico.

Diante de todo o exposto e demonstrado, evidenciada a total falta de fundamento das acusações fiscais, a Defendente requer que o Auto de Infração ora combatido seja declarado improcedente. Por fim, protesta a Defendente pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações fiscais que lhe foram imputadas, requerendo, ainda, nos termos contidos no tópico II. 4.1 acima, a realização de diligência ou perícia.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 384/394, onde diz que dentre todas as infrações apontadas no auto de infração em tela, a Defendente postula a improcedência das infrações nºs 02 e 09, mas com base no art. 91, combinado com os arts. 90 e 121, § 1º, inciso II, do RPAF/99, defende a não apreciação da infração nº 09 por este Egrégio Conselho, já que no Sistema INC,

há existência de saldo a pagar somente para a Infração nº 02 - crédito fiscal indevido de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, e as demais infrações foram pagas.

Embora acuse o pagamento da infração 09, ainda assim, traz diversos argumentos favoráveis à manutenção desta infração que deixo de transcrever aqui por falta de interesse processual em virtude do reconhecimento e pagamento por parte do impugnante.

Quanto à infração 02, diz que a impugnante alega que se houve destaque de imposto a maior em documento fiscal, é certo já ter havido recolhimento do ICMS sobre o valor efetivamente destacado, justificando, portanto, à utilização integral do crédito regularmente devido pela Defendente. Baseia-se no princípio da não-cumulatividade desse imposto e que a ação fiscal estaria limitando e restringindo o direito ao crédito de ICMS, traduzindo em suposto enriquecimento ilícito, situação terminantemente rechaçada pelo direito positivo brasileiro.

Que em primeiro lugar se faz necessário esclarecer, que a Autuada utilizou crédito fiscal a maior em virtude de não ter efetuado a redução da base de cálculo nas entradas em seu estabelecimento, por meio de operações internas (transferências do centro de distribuição) de aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão (Anexo 5-A), bem como computadores de mesa e portátil conforme determina o art. 87, incisos V e XLIV, do Decreto Estadual nº 6.284, de 14 de março de 1997, que aprova o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Este Egrégio Conselho já se posicionou a respeito da compensação do crédito reclamado decorrente de ação fiscal: só é possível por meio de processo específico de pedido de repetição de indébito, com demonstrativo detalhado e conferido pela Inspetoria Fazendária, conforme pode ser verificado nos trechos do Acórdão JF nº 0247-02/12.

Que assim, cabe apenas ao centro de distribuição da Autuada, que efetuou as saídas de mercadorias por meio de transferências sem a devida redução da base de cálculo, protocolar processo específico de pedido de repetição de indébito, com demonstrativo detalhado e conferido pela Inspetoria Fazendária.

Que a Autuada já usou o procedimento de ao mesmo tempo protocolar um pedido de restituição e, em paralelo, solicitar uma compensação dentro do Auto de Infração, contra ela lavrado, referente à mesma causa e período, configurando-se, assim, se estivéssemos no ambiente jurídico, uma espécie de litispendência, conforme processo nº 181523/2011-2, respondido por meio do parecer nº 12.392/2012.

Alega que no caso em tela, caso não seja adotado o que determina o Acórdão JF nº 0247-02/12, há o risco eminente de haver o estorno de débito no centro de distribuição sem o respectivo estorno de crédito na empresa Autuada, acarretando grave lesão aos cofres públicos.

O impugnante apresenta memorial antes do julgamento argumentando a ausência de incidência do ICMS nas operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, citando jurisprudência do STJ e também o crédito integral de ICMS mesmo em operações com base de cálculo reduzida, citando julgamento do STF.

Cita ainda ausência de prejuízo nos cofres públicos, pois sendo a operação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pois a própria impugnante recolheu o imposto a maior vez que deixou de aplicar a alíquota que efetive a base de cálculo reduzida autorizada na legislação estadual, havendo compensação. Pede ainda a redução das multas impostas por ferir princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

## VOTO

Inicialmente constato que procede a informação do autuante quanto ao pagamento da infração 09, pois à folha 398/399, consta extrato de pagamento no total de R\$227.849,30 sendo que a diferença

para o total do lançamento, é de R\$67.926,00, exatamente o valor da infração 02, ficando a lide resumida a este item.

O impugnante não apresenta vícios materiais na infração 02, fazendo apenas defesa de mérito, razão pela qual indefiro o pedido de diligência formulado na defesa, por falta de motivação. No mérito, reivindica o direito ao crédito fiscal, alegando que houve cerceamento da utilização do crédito, e que o destaque de imposto a maior foi recolhido aos cofres públicos pela filial emitente das notas fiscais, não havendo prejuízo aos cofres públicos, e apresenta julgamentos de tribunais superiores acerca do direito ao crédito integral mesmo quando há redução da base de cálculo e também da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos entre mesmos contribuintes.

É preciso esclarecer, de pronto, que o aos julgamentos de tribunais superiores não vinculam os julgamentos deste Conselho de Fazenda. O argumento de que a legislação baiana não está de acordo com o ordenamento constitucional extrapola os limites do julgamento administrativo, vez que nos termos do art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, não está em sua competência a declaração inconstitucionalidade.

O direito ao crédito fiscal não possui natureza ilimitada, mas regulada por lei, não havendo assim, em princípio, cerceamento do direito ao crédito pela glosa dos valores, desde que estejam respaldados pela legislação. Vejamos o fundamento do autuante para justificação do lançamento de ofício:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;*

Assim, só se admite o crédito de valores corretamente calculados, devendo ser glosados valores de imposto destacado a mais que o devido no documento fiscal. Quanto às alegações de que não há incidência do ICMS nas transações entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, vejamos o que prescreve a legislação estadual, quanto ao lançamento efetuado, nos termos da Lei nº 7.014/96:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;*

*§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*V - o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação.*

Assim, pelo entendimento da lei, as transferências efetuadas pelos mesmos contribuintes se situa no contexto de incidência do ICMS, por conta do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.014/96; embora saibamos que tais operações sejam desprovidas de lucro e que não se trata de uma operação de venda, a incidência do ICMS ocorre pela realização de operações de circulação de mercadorias, e não decorre da natureza jurídica da operação, no caso, uma transferência. Sob esse aspecto, encontra amparo legal o lançamento tributário efetuado.

Quanto à alegada ausência de prejuízo financeiro e ao enriquecimento ilícito do Estado por haver sido recolhido o ICMS a maior destacado nas notas fiscais emitidas pelo mesmo contribuinte, há de se levar em conta as seguintes razões:

- não há comprovação de que houve negativa da administração em devolver quantia paga a mais pelo débito de ICMS maior que o devido.

- não há previsão legislativa para se efetuar compensação financeira em auto de infração, devendo-se para isto, procurar os caminhos legais, de acordo com o previsto nas seções II e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.
- embora não tenha havido prejuízo financeiro, a irregularidade destas operações colocam em risco a segurança na arrecadação do imposto devido, bastando para isto, que o contribuinte peça restituição do indébito, direito que lhe é assegurado em se comprovando haver debitado valor maior que o devido em sua conta corrente fiscal.

O autuante cita jurisprudência deste Conselho de Fazenda, Acórdão JJF Nº 0247-02/12, que vedou a compensação tributária no auto de infração. Este Acórdão, de 2012, teve Recurso Voluntário julgado recentemente em 04/07/2013, pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, ACÓRDÃO CJF Nº 0242-13/13, do qual considero oportuno trazer um trecho do voto, de lavra do eminente Relator e Presidente da 3ª CJF, Fernando Antonio Brito de Araújo:

*...não há que se falar em compensação ou restituição dos valores dos créditos fiscais indevidos com os debitados, visto que o alegado indébito fiscal ensejou o correspondente crédito fiscal no estabelecimento adquirente dos referidos bens de acondicionamento, não devendo simultaneamente suportar a compensação pleiteada no estabelecimento emitente e o crédito fiscal no estabelecimento destinatário, ocorrência que tem efeito cascata por se tratar de sucessivos indébitos fiscais em que ensejam sucessivos créditos fiscais indevidos aos estabelecimentos adquirentes, o que geraria ainda maior prejuízo ao erário estadual.*

*Repise-se que, conforme previsto no art. 112 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal, sendo vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do ICMS que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor, cujo rito processual é próprio, e, por questões óbvias, não pode ser através deste processo administrativo fiscal.*

*Por sua vez, o art. 33 da Lei nº 7.014/96 determina que serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência. (grifo nosso) Assim, como forma de corrigir os créditos indevidos, deve-se exigir os respectivos valores na unidade distribuidora, como no caso do estabelecimento autuado, por representar a maior centralização das operações, sendo que os créditos apropriados nas operações subsequentes pelas unidades varejistas é que, efetivamente, anulariam e compensariam os valores de indébito fiscais pretendidos pela recorrente a título de restituição, ora reclamados, passando, a partir deste momento, os estabelecimentos varejistas a realizar estas operações sem destaque do ICMS, como determina a legislação.*

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300199.0006/12-8**, lavrado contra **CASA BAHIA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$295.775,30**, acrescido das multas de 60% sobre R\$276.022,34, 70% sobre R\$14.895,31 e 100% sobre R\$4.857,65, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 novembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO- JULGADOR