

A. I. N° - 269283.0001/13-2  
**AUTUADO** - MEDTEST DIAGNÓSTICA COMÉRCIO DISTRIBUIÇÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - DILSON MILTON DA SILVEIRA FILHO  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 11.03.2014

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0035-01/14**

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.

**a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Não acatada alegação de cerceamento de defesa. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA CONVENCIONAL – AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER ANTECIPADO. Infração caracterizada. Revisão do lançamento, por erros de cálculo. Multa reduzida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Feita prova de tratar-se de bens destinados a comodato. Fato estranho ao campo de incidência do ICMS. Lançamento indevido. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** DIFERENÇAS TANTO DE ENTRADAS QUANTO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. IMPOSTO LANÇADO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. Fato demonstrado nos autos. O imposto lançado em função de omissão de entradas de mercadorias não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas (Lei nº 7.014/06, art. 4º, § 4º. Mantido o lançamento. **b)** MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. FALTA DE PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER ANTECIPADO. Infração caracterizada. Revisão do lançamento, por erros de cálculo. Multa reduzida. Indeferida a postulação de diligência, por ausência de fundamentação eficaz. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28.3.13, acusa os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS a título de antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, sendo lançado imposto no valor de R\$ 20.421,70, com multa de 60%;
2. multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, sendo aplicada multa no valor de R\$ 47.209,54;
3. falta de recolhimento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 16.500,00, com multa de 60%;
4. falta de pagamento de ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo lançado o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício [2011], sendo lançado imposto no valor de R\$ 32.511,29, com multa de 100%;
5. multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, decorrente da omissão de entradas de mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado [2011], com saída posterior tributada normalmente, sendo aplicada multa no valor de R\$ 3.074,84.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 81/94) suscitando em preliminar a nulidade do lançamento. Transcreve os dispositivos citados no enquadramento do fato narrado no Auto de Infração: art. 61, IX, art. 125, II, e §§ 7º e 8º, do RICMS/97. Frisa que o lançamento se refere a fatos geradores ocorridos em 31.3.11 e 30.4.11, e observa que quando da ocorrência dos fatos o § 8º do art. 125 já havia sido revogado, não sendo possível aplicá-lo no presente feito, e, com a revogação do § 8º do art. 125, revogou-se por via de consequência o inciso II do referido artigo, tendo em vista que o mesmo faz referência àquele parágrafo. Argumenta que tal equívoco comina a nulidade do Auto de Infração, por violação ao art. 18, IV, “a”, e ao art. 39, V, do RPAF, que transcreve. Cita jurisprudência – TJPR e TJSP. Alega não haver dúvida que a fundamentação da suposta infração em legislação já revogada a época do fato gerador dificulta a defesa do contribuinte, acarretando a nulidade da autuação, o que de pronto requer.

No mérito, relativamente ao item 1º, que afirma contestar em respeito aos princípios da eventualidade e concentração da defesa, alega que no momento da internação da mercadoria no Estado da Bahia a empresa se encontrava obrigada a efetuar o pagamento por antecipação parcial no ato da apresentação da mercadoria no posto fiscal, sendo que a falha ocorreu no início da atividade da empresa, quando ela ainda não estava credenciada para efetuar o pagamento do ICMS antecipado no prazo especial que prevê a legislação, mas, não obstante isso, o pagamento do ICMS era feito na entrada da mercadoria no Estado, mediante o código 1755, dando como prova o DAE anexo. Com isso, conclui que a infração não trouxe qualquer dano ao erário estadual, e, ao revés, o ICMS foi recolhido posteriormente, com o devido código, comprovando a boa-fé do contribuinte, e a legislação estadual prevê que, em casos de não pagamento do ICMS por antecipação parcial no momento oportuno, ele pode ser feito posteriormente com o código de receita 1755, o que foi feito, nos termos da Portaria nº 41, de 23.2.11, cujos arts. 1º e 4º transcreve, e em face disso requer a nulidade ou improcedência do lançamento.

Impugnou também o item 2º, suscitando em preliminar a nulidade do lançamento, à luz do § 1º do art. 18 do RPAF. Alega que a multa não lhe pode ser imputada, pois o recolhimento do ICMS deveria ter sido feito na origem, tendo em vista que as mercadorias objeto da autuação fiscal estão sujeitas ao regime da substituição tributária, conforme previsto no Convenio 76/94, do qual transcreve a cláusula primeira, “caput”, concluindo que a obrigação de reter e recolher o imposto era do remetente. Aduz que, visando atender o que determina o § 3º da cláusula primeira, que também transcreve, cumpriu a sua obrigação no momento em que apurou e recolheu o imposto com a respectiva MVA, na saída das mercadorias, com o código de receita nº 2175 (pagamento mensal de antecipação parcial), conforme comprovam os documentos anexos. Considera que o lançamento é improcedente, uma vez que a empresa cumpriu suas obrigações, e que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS em tal situação é do importador ou do industrial fabricante, conforme se depreende da cláusula primeira do Convênio 76/94.

Alega ainda que, ao analisar o auto e o demonstrativo de débito, observou que o fiscal não aplicou na base de cálculo do imposto a redução prevista no art. 61, § 2º, I, do RICMS e na cláusula segunda, § 4º, do Convênio 76/94, cujos textos transcreve.

Também alega que o autuante, antes de fixar a base de cálculo do ICMS, deveria considerar a realidade fática, pois muitas operações se enquadram no art. 3-A do Decreto nº 7.799/00, que transcreve. Reclama que a base de cálculo adotada é bem superior à prevista na legislação, tendo em vista que ela garante ao contribuinte a redução da base de cálculo do ICMS.

Por essas razões, alega que o Auto de Infração é nulo, à luz do § 1º do art. 18 do RPAF, que também transcreve. Aduz que, além da ilegitimidade e do recolhimento do imposto, os equívocos cometidos pelo autuante impossibilitam que determine o montante supostamente devido, subsumindo-se o caso na regra contida no aludido § 1º do art. 18.

Conclui dizendo que, tendo comprovado sua ilegitimidade em figurar no pólo passivo da presente autuação, uma vez que sua empresa não estava obrigada a recolher o ICMS na qualidade de substituto tributário, assim como os equívocos cometidos pelo autuante, requer a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao item 3º, alega que não há por que se falar em incidência do ICMS neste caso, tendo em vista que os bens adquiridos eram para aplicação na prestação de serviços, nos termos dos arts. 5º e 7º, I, do RICMS então vigente, que transcreve. Reitera que os equipamentos adquiridos são para prestação dos serviços da empresa, locação, empréstimo e comodato, conforme comprovam os contratos firmados com seus contratantes, cópias anexas. Reporta-se a uma orientação sobre o tema através, no sentido da não incidência do ICMS na locação de bens móveis, mediante a Consulta nº 275/2009, PTA nº 16.000271893-21, do Estado de Minas Gerais. Conclui sustentando não haver incidência de ICMS neste caso.

No tocante ao item 4º, alega que a suposta incongruência na suposta diferença entre a entrada e a saída de mercadorias ocorreu basicamente por três motivos: (a) foram consideradas “mercadorias” com o CFOP de remessa para demonstração, remessa para conserto, remessa em comodato e outros, casos em que existe suspensão do imposto; (b) o equipamento Unicel DXI 800, código 1554, foi devolvido pela nota do próprio fornecedor, só que foi emitida Nota Fiscal de saída e a mesma não foi cancelada em tempo hábil, tendo sido considerada e aplicado o Auto de Infração, informando a omissão de entradas. Chama a atenção para a Nota Fiscal de entrada 6413, de 9.6.11, e a Nota Fiscal de saída 932; (c) existem muitos produtos que a empresa recebe em unidade e dá saída como kit ou caixa, e vice-versa, e até mesmo por conta do empenho que alguns órgãos solicitam, e o fiscal não considerou tais informações, além de haver notas de mudança de endereço e os itens foram considerados como omissos, só que o auditor não verificou o CFOP, o que gerou a incongruência.

Conclui dizendo que, estando esses aspectos comprovados com os documentos anexos, não há por que se falar em diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, e é improcedente o item 4º.

Quanto ao item 5º, alega os mesmos fundamentos de defesa do item 2º, como se os transcrevesse.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente, arquivando-se definitivamente o processo. Requer, com base no art. 145 do RPAF e pelos fundamentos expostos, a realização de diligência para que, a partir do exame de sua contabilidade, sejam comprovadas as alegações tecidas. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1923/1926) dizendo que, quanto à alegação do contribuinte de que um dos dispositivos legais do enquadramento já havia sido revogado quando os fatos ocorreram, o enquadramento “automático” do SEAI (sistema de emissão de Auto de Infração) faz referência a vários artigos, e um deles é o art. 125, II, §§ 7º e 8º, sendo que o § 8º “foi vítima da revogação” alegada pelo autuado, mas a revogação desse parágrafo não traz o menor impacto no enquadramento legal da infração, pois o inciso II do art. 125 descreve o momento do fato gerador, conforme texto que transcreve. Aduz que o § 8º dispunha sobre critérios para efeito do credenciamento previsto no § 7º, e a alteração com a sua revogação tão somente significa que o Estado decidiu abrir mão de tais critérios, se viesssem a ser estabelecidos por ato específico do secretário da Fazenda. A seu ver, quando uma legislação apresenta o termo “observado o disposto”, isto apenas significa que elementos suplementares poderão ter influência no contexto, e não que deverão ter, ou que inviabilizem o próprio. Considera que a revogação em nada prejudica o enquadramento legal neste caso, no art. 125, II. Discorda da alegação de que o inciso II estivesse revogado.

Quanto ao mérito, o fiscal observa que, independentemente de estar credenciado, o contribuinte tinha a obrigação de efetuar o pagamento do imposto por antecipação parcial nas entradas, neste Estado, de mercadorias tributadas normalmente.

Com relação aos pagamentos efetuados com o código 1755, o fiscal informa que foram apresentados às fls. 106/118 os comprovantes de pagamento das Notas Fiscais 6597, 5246, 13498, 8328 e 3241, mas essas Notas não foram objeto de cobrança no presente Auto, como se pode verificar no demonstrativo às fls. 10/15. A seu ver, não há como prosperar qualquer razão do autuado.

No tocante ao item 2º, em face da alegação do autuado de que a obrigação pelo recolhimento do imposto é do remetente, nos termos do Convênio 76/94, o fiscal observa que no próprio convênio consta que, caso o adquirente receba a mercadoria sem a retenção, cabe a ele efetuar o pagamento do imposto incidente sobre sua própria operação no prazo estabelecido pela legislação. Aduz que, como o autuado se debitou na saída das mercadorias, não foi cobrado o pagamento da antecipação tributária, tendo sido apenas aplicada a multa prevista no art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei 7.014/96.

O fiscal reconhece que procede a reclamação do autuado com relação à não aplicação da redução de 10% da base de cálculo, conforme preveem o Convênio 76/94 e o art. 61, § 2º, I, do RICMS/97.

Porém discorda do pleito em que o autuado visa enquadrar-se no Decreto 7.799/00 para gozar dos seus benefícios, sem ter termo de acordo para tal.

Conclui dizendo que a multa, em virtude da redução [art. 61, § 2º, I], passa a ser a demonstrada no quadro à fl. 1925, remanescendo o imposto no valor de R\$ 42.488,59.

Quanto ao item 3º, o fiscal considera que uma simples visita ao art. 7º do RICMS permite visualizar o entendimento equivocado do pleiteante. Observa que, de acordo com o citado art. 7º, não é devido o pagamento nas aquisições como “insumos na prestação de serviços”, porém as máquinas locadas pelo autuado não são insumos, elas são os próprios equipamentos, e sendo assim não podem prosperar os argumentos do autuado.

Com relação ao item 4º, o fiscal diz que, na confusa manifestação do autuado, pôde interpretar que o contribuinte tenta justificar as diferenças apuradas no cuidadoso levantamento de estoque realizado pelo fato de terem sido considerados códigos fiscais de operações (CFOPs) de remessa para demonstração, conserto ou comodato. Considera evidente que tais “operações”, mesmo que não resultem em tributação, movimentam o estoque, e nesses casos cuida-se para que, em caso de omissão de saídas, seja observado se as saídas omissas de referem a operações com imposto suspenso, sendo que na situação presente ocorreram omissões de entradas, o que em sua opinião não justifica a preocupação do autuado.

No tocante à mercadoria com o código 1554 (Unicel DXI 800), o fiscal informa que a mencionada Nota Fiscal de entrada 6413 não consta na relação do Sintegra apresentada pelo autuado, e consta a Nota Fiscal de saída 932, com o CFOP 5949, que não foi contabilizada pelo fato de que aumentaria o déficit das omissões de entrada para 2 unidades, uma vez que ela se refere a uma operação sem tributação, e por isso não foi computada. Aduz que, ainda que ambas fossem contadas, mesmo assim permaneceria a omissão de entrada de uma unidade, pois há no inventário físico do final do exercício a presença de uma unidade.

Considera que não procede a alegação de que não tivesse sido considerado o fato de que muitos itens entram como unidade e saem como kit ou caixa, e vice-versa, pois foram consideradas todas as argumentações do autuado quanto a essas questões, o que diminuiu consideravelmente o montante originário das diferenças de estoque, pois, de fato, havia bastante esse problema, e com relação a esse aspecto o autuado não juntou qualquer cálculo ou planilha analítica que demonstrasse sua argumentação, apenas juntou suas fichas “Cardex” e algumas Notas Fiscais, porém sem demonstrar qualquer inconsistência nos levantamentos fiscais, simplesmente porque tais inconsistências não existem. Aduz que nos “Cardex” juntados, os quais foram apresentados no decorrer da ação fiscal, constam, em alguns casos, entradas que não estão registradas na escrita fiscal e não constam nos registros do Sintegra, sendo que o próprio autuado, por ocasião da fiscalização, não soube explicar tais valores, e são esses que estão gerando as diferenças encontradas.

Informa que todos os itens já foram convertidos para a mesma unidade, e considera que o “levantamento quantitativo cobrado” espelha a exata realidade do estoque da empresa, lastreado pelos documentos existentes.

Quanto ao item 5º, informa que, segundo o mesmo critério do item 2º, cabe a aplicação da redução de 10% nas entradas de mercadorias relacionadas no Convênio 76/94, ficando o imposto reduzido na forma do quadro à fl. 1926, para R\$ 2.767,36.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 1932/1935) contestando a opinião do autuante, relativamente ao item 1º, de que, independentemente de estar a empresa credenciada, ela tinha a obrigação de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial nas entradas de mercadorias tributadas normalmente. Contrapõe que, ao assim concluir, o fiscal desconsiderou o fato de que o pagamento do ICMS era feito na entrada da mercadoria no Estado com o código 1755, conforme DAEs já anexados, de modo que a suposta infração não trouxe qualquer dano ao erário estadual, pois, ao revés, o ICMS foi recolhido posteriormente, com o devido código, comprovando a boa-fé do contribuinte, fato este que não pode ser ignorado.

Quanto ao item 2º, assinala que o fiscal reduziu a multa, em face dos fundamentos expostos na defesa, porém foi omisso quanto à ilegitimidade passiva suscitada na contestação, haja vista que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, nesses casos, é do importador ou industrial fabricante, nos termos da cláusula primeira do Convênio 76/94, fato este que também deve ser levado em conta no julgamento.

No tocante ao item 3º, assinala que o fiscal discordou da defesa quanto a não ser devido o pagamento do imposto nas aquisições de insumos para prestação de serviços por entender que as máquinas locadas pela empresa não são insumos, e que elas são os próprios equipamentos. Alega

que tal entendimento corrobora os fundamentos da defesa de que não há por que se falar em incidência do ICMS no presente caso, tendo em vista que o bem adquirido era para aplicação na prestação de serviços pela empresa, conforme os arts. 5º e 7º do RICMS. Frisa que os equipamentos adquiridos são para prestação dos serviços da empresa, locação, empréstimo e comodato, conforme comprovam todos os documentos já colacionados.

Quanto ao item 4º, reclama que o fiscal desconsiderou todos os argumentos da defesa, os quais considera que merecem melhor análise pelo órgão julgador, porque essa infração se refere a suposta falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo que a suposta incongruência da diferença entre a entrada e a saída de mercadorias ocorreu basicamente pelo três motivos assinalados na defesa, que repete. Alega que, tendo comprovado com os documentos já anexados, não há por que se falar em diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, e é completamente improcedente o item 4º.

Com relação ao item 5º, observa que o fiscal, adotando os mesmos fundamentos do item 2º, reduziu a multa, mas também ignorou a comprovação de ilegitimidade passiva, e considera que os argumentos merecem ser analisados pelo órgão julgador.

Conclui dizendo que, pelo exposto, é frágil a autuação fiscal, tendo em vista as incongruências demonstradas e confessadas pelo auditor, razão pela qual, ratifica todos os termos da defesa, acrescentando os argumentos pontuados na manifestação, para que a autuação seja julgada totalmente improcedente.

Ao ter vista dos autos, o fiscal autuante declarou que o autuado não apresentou qualquer fato ou argumento novo, que não tivesse sido objeto de apreciação na informação fiscal, e por isso nada mais tem a acrescentar, e mantém a informação prestada (fl. 1944).

## VOTO

O presente Auto de Infração compõe-se de 5 lançamentos.

O lançamento do item 1º diz respeito à falta de recolhimento de ICMS a título de “antecipação parcial” nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização.

O contribuinte suscitou em preliminar a nulidade do lançamento, alegando que no enquadramento legal foi indicado um dispositivo que se encontrava revogado quando os fatos ocorreram. Trata-se do § 8º do art. 125 do RICMS/97. Toma por fundamento o art. 18, IV, “a”, e o art. 39, V, do RPAF.

O art. 18, IV, “a”, prevê a nulidade do lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Na situação em exame, o § 8º – há muito tempo revogado – previa que, para efeito do credenciamento de que cuida o § 7º, seriam considerados critérios estabelecidos em ato do secretário da Fazenda. Por sua vez, o inciso II do art. 125 previa que o imposto seria recolhido por antecipação antes da entrada da mercadoria no território baiano, “observado o disposto nos §§ 7º e 8º”. Tendo sido revogado o § 8º, isso implica que o inciso II ficou fazendo remissão a algo parcialmente inexistente, uma vez que dos dois parágrafos a que se reportava um não mais existia. No entanto, essa falha técnica não acarreta insegurança quanto à caracterização da infração e à identificação do infrator. O que resta disso tudo é que deveria ser observado apenas o disposto no § 7º, já que no mundo jurídico não existia mais o § 8º.

Quanto ao art. 39, V, do RPAF, esse dispositivo prevê que o Auto de Infração deve conter a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação em que se fundamente o lançamento relativamente à ocorrência do fato gerador (alínea “a”), bem como do dispositivo ou dispositivos tidos como infringidos (alínea “b”) e do dispositivo ou dispositivos em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente (alínea “c”). É evidente que, ao prever que no Auto de Infração haja essas

indicações, o legislador tem em mira que as indicações sejam feitas de forma precisa e perfeita. Porém nada no mundo é perfeito. Eventuais erros como o assinalado neste caso devem ser evitados, evidentemente, porém, uma vez ocorridos, o que se precisa analisar é se o erro implicou cerceamento de defesa.

Não houve neste caso prejuízo jurídico para a defesa, pois não vejo como a citação errônea do dispositivo revogado tenha causado embaraço ou dificultado a defesa. Simplesmente se exigia a observância de algo inexistente.

Ultrapasso por essas razões a preliminar suscitada.

No mérito, o autuado alega que, apesar de não ter sido paga a antecipação parcial no momento da internação da mercadoria no Estado da Bahia, o pagamento do ICMS era feito mediante o código 1755, conforme comprovantes que anexou à defesa.

Porém, ao examinar os DAEs anexados pelo autuado, com os pagamentos efetuados no código 1755, o fiscal autuante observou que foram apresentados às fls. 106 a 118 os comprovantes de pagamento das Notas Fiscais 6597, 5246, 13498, 8328 e 3241, mas essas Notas não foram objeto de cobrança no presente Auto, e nesse sentido chama a atenção para o demonstrativo às fls. 10/15.

Sendo assim, cai por terra a alegação de que o imposto teria sido pago. Mantenho o lançamento do item 1º.

No caso do item 2º, trata-se de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

O autuado suscitou em preliminar a nulidade do lançamento, alegando ilegitimidade passiva, porque o recolhimento do ICMS deveria ter sido feito na origem, tendo em vista que as mercadorias objeto da autuação fiscal estão sujeitas ao regime da substituição tributária, conforme previsto no Convenio ICMS 76/94, de modo que a obrigação de reter e recolher o imposto era do remetente das mercadorias.

Note-se que o próprio contribuinte transcreveu na defesa o § 3º da cláusula primeira do supracitado convênio, segundo o qual o estabelecimento varejista que receber as mercadorias sem ter sido feita a retenção é obrigado a efetuar o recolhimento do imposto sobre a própria operação, ou seja, o imposto devido por antecipação relativo às operações futuras, no prazo previsto pela legislação. O “prazo”, neste caso, é o momento da entrada da mercadoria no território estadual (RICMS/97, art. 125, II). Como o imposto não foi pago por ocasião da entrada, mas tendo a fiscalização constatado que as saídas subsequentes foram tributadas normalmente, aplicou a multa prevista no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, combinado com o inciso II, “d”.

Quanto à alegação do autuado de que muitas operações se enquadram no art. 3-A do Decreto nº 7.799/00, o autuante observou, na informação, que o contribuinte não é signatário de termo de acordo para se credenciar aos benefícios do aludido decreto. E de fato não consta nos autos que o autuado fosse signatário de termo de acordo para fruição do benefício de que cuida o supracitado decreto. O contribuinte teve ciência do teor da informação fiscal e não contestou esse aspecto.

O autuado questionou o fato de não ter sido observada a redução prevista no art. 61, § 2º, I, do RICMS.

Ao prestar a informação, o fiscal reconheceu o equívoco e refez os cálculos.

Acato o resultado da revisão feita pelo autuante. O demonstrativo do débito do item 2º deverá ser refeito com base nos elementos do quadro à fl. 1925, ficando o valor da penalidade reduzida para R\$ 42.488,59.

No item 3º, o lançamento refere-se à falta de recolhimento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento.

O contribuinte alegou que, de acordo com os elementos juntados à defesa, os bens adquiridos se destinam a prestação de serviços e locação.

Os bens em questão estão listados na fl. 26. As Notas Fiscais encontram-se às fls. 27 e 28.

O contribuinte anexou às fls. 236 e seguintes cópia de contrato de comodato firmado com a Associação e Obras Irmã Dulce.

Alega que não incide a diferença de alíquotas, nos termos dos arts. 5º e 7º, I, do RICMS/97.

O autuante, na informação, contrapôs que, de acordo com o art. 7º, não é devido o pagamento nas aquisições como “insumos na prestação de serviços”, porém as máquinas locadas pelo autuado não são insumos, elas são os próprios equipamentos, e sendo assim não podem prosperar os argumentos do autuado.

Para decidir essa questão, tomo por base os incisos I e III do art. 7º do RICMS/97.

Prevê o art. 7º, nos incisos I e III:

“Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;

.....

III - se a operação de remessa for realizada com:

- a) não-incidência do imposto; ou
- b) isenção decorrente de convênio;”

A interpretação do inciso I requer que se atente para o princípio da razoabilidade. Se o imposto não incide na aquisição do insumo adquirido para prestar o serviço, é evidente que também não incide em relação ao equipamento no qual será aplicado o insumo.

Já no caso do inciso III, não é devida a diferença de alíquotas se a operação for realizada com não-incidência do imposto. Analisando-se a Nota Fiscal à fl. 28, nota-se que a operação foi efetuada com não-incidência do tributo.

Comodato e locação são fatos estranhos ao campo de incidência do ICMS. Tanto não incide o imposto a título de diferença de alíquotas na aquisição do bem destinado a comodato ou locação (art. 7º, I, do RICMS/97), como também não incide o imposto na saída do bem do estabelecimento em decorrência de contrato de comodato ou de locação (art. 6º, XIV, “a”).

Concluo que é indevido o imposto lançado no item 3º deste Auto.

Com relação ao item 4º, embora não seja dito na descrição do fato, o imposto lançado foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.

O contribuinte alegou que as diferenças apuradas seriam decorrentes de três motivos. O primeiro: foram incluídas no levantamento remessa para demonstração, remessa para conserto, remessa em comodato e outros, casos em que existe suspensão do imposto.

Num levantamento quantitativo, devem ser computadas todas as entradas e todas as saídas, não importa o regime de tributação das mercadorias. O que importam são apenas as quantidades. Somente depois de apurada eventual diferença é que se analisa, por exemplo, se houve saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis.

A segunda questão levantada pelo autuado diz respeito ao equipamento Unicel DXI 800, código 1554, alegando que o bem foi devolvido pela nota do próprio fornecedor, só que foi emitida Nota Fiscal de saída e a mesma não foi cancelada em tempo hábil, tendo sido considerada e aplicado o Auto de

Infração, acusando a omissão de entradas. Chama a atenção para a Nota Fiscal de entrada 6413, de 9.6.11, e a Nota Fiscal de saída 932.

Ao prestar a informação, o fiscal atestou que, com relação a essa mercadoria com o código 1554 (Unicel DXI 800), a Nota Fiscal de entrada 6413 não consta na relação do Sintegra apresentada pelo autuado, e consta a Nota Fiscal de saída 932, com o CFOP 5949, que não foi “contabilizada” [não foi incluída no levantamento] pelo fato de que aumentaria o “déficit” [o débito] das omissões de entrada.

Terceira questão levantada pela defesa: existem muitos produtos que a empresa recebe em unidade e dá saída como kit ou caixa, e vice-versa, e o fiscal não teria considerou tais informações, além de haver notas de mudança de endereço e os itens foram considerados como omissos, só que o auditor não verificou o CFOP.

Na informação, o fiscal assegurou que todos os “itens” foram convertidos para a mesma unidade. Confirma que de fato havia bastante esse problema, ou seja, muitas mercadorias entram como unidade e saem como kit ou caixa, e vice-versa, mas isso foi considerado no levantamento. Também observa o autuante que com relação a esse aspecto o contribuinte não juntou qualquer cálculo ou planilha analítica que demonstrasse sua argumentação, apenas juntou suas fichas “Cardex” e algumas Notas Fiscais, porém sem demonstrar qualquer inconsistência nos levantamentos fiscais. Aduz que nos “Cardex” juntados, os quais foram apresentados no decorrer da ação fiscal, constam, em alguns casos, entradas que não estão registradas na escrita fiscal e não constam nos registros do Sintegra, sendo que o próprio autuado, por ocasião da fiscalização, não soube explicar tais valores, e são esses que estão gerando as diferenças encontradas.

Foi dada ciência da informação ao contribuinte, e este, ao se manifestar, apenas reiterou os termos da defesa originária.

Considero que a infração do item 4º está caracterizada e a defesa não logrou apontar erros do levantamento de estoque. O imposto lançado em função de omissão de entradas de mercadorias não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas (Lei nº 7.014/06, art. 4º, § 4º).

Quanto ao item 5º, trata-se de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, decorrente da emissão de entradas de mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado.

O contribuinte defendeu-se dizendo que impugnava o lançamento com os mesmos fundamentos de defesa do item 2º, como se os transcrevesse.

O autuante, ao prestar a informação, reconheceu que, pelo mesmo critério do item 2º, cabe a aplicação da redução de 10% (prevista no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97) nas entradas de mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 76/94, ficando a penalidade reduzida, na forma do quadro à fl. 1926, para R\$ 2.767,36.

Acato o resultado da revisão do lançamento do item 5º.

O contribuinte requereu vagamente a realização de diligência para que, a partir do exame de sua contabilidade, fossem comprovadas suas alegações. Não fundamentou o requerimento. Diligência somente é cabível quando existem indícios de erros. Indefiro o pedido.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269283.0001/13-2, lavrado contra **MEDTEST DIAGNÓSTICA COMÉRCIO DISTRIBUIÇÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 52.932,99**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 20.421,70 e de 100% sobre R\$ 32.511,29, previstas no art. 42, incisos II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 45.255,95**, previstas no inciso II, “d”, c/c o § 1º, do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, conforme dispõe a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2014

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR