

A. I. N° - 274068.0008/13-0
AUTUADO - SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO – DAT METRO
INTERNET - 30.06.2014

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0075-06/14

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Apontadas inconsistências nos cálculos. Demonstrativo de débito refeito. Infração parcialmente elidida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS INTERNAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. A diligência realizada evidencia que todos os destinatários constantes do demonstrativo de débito estavam desabilitados ao tempo da saídas, impondo ao remetente a retenção do ICMS relativo às etapas subsequentes. Infração caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA PERCENTUAL. Considerando que as mercadorias foram tributadas normalmente na saída posterior, cobra-se a pena a multa percentual. Não acatada a alegação de que se tratam de materiais de uso e consumo, pois operações têm por objeto mercadorias que fazem parte do objeto social da autuada. Infração caracterizada. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AJUSTE DE ESTOQUE PREVISTO NO DECRETO 11.806/09. RECOLHIMENTO A MENOS. a) PRODUTOS FARMACÊUTICOS, SOROS E VACINAS DE USO HUMANO (Prot. 105/09); b) MATERIAL DE LIMPEZA (Prot. 106/09); c) BEBIDAS QUENTES (Prot. 107/09); d) BRINQUEDOS (Prot. 108/09); e) ARTIGOS DE PAPELARIA (Prot. 109/09); f) OPERAÇÕES COM BICICLETAS (Prot. 110/09). No caso das mercadorias existentes em estoque, o crédito relativo ao imposto incidente nas etapas anteriores é aquele que se encontra destacado no documento fiscal que acobertou a operação de entrada, cujo lançamento na escrita foi contemporâneo ao ingresso correspondente. Caso este crédito não tenha sido, ainda, absorvido pelos débitos lançados, deve-se considerá-los nos cálculos a serem empreendidos. Daí a explicação para o uso da expressão “eventualmente existentes” utilizada pelo Decreto 11.806/09. Caso, porém, estes créditos já tenham sido absorvidos pelos débitos lançados na escrita da autuada, não há mais o que compensar, sob pena de se fazer uso em duplicidade do crédito referido. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/06/2013, exige créditos tributários no valor de R\$32.209,36, além dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexo 88 e 89, nos meses de novembro de 2009 a junho de 2010, e agosto a setembro de 2010. Valor histórico R\$3.829,65 (três mil oitocentos e vinte e nove reais e sessenta e cinco centavos). Multa proposta de 60% sobre o imposto. Consta que “Tudo conforme DEMONSTRATIVO DE ANTECIPAÇÃO A MENOR - ANEXO 1 e DEMONSTRATIVO DA ARRECADAÇÃO DA ANTECIPAÇÃO - ANEXO 2, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte”;

Infração 02 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de agosto de 2009 a novembro de 2010. Valor histórico R\$12.952,60 (doze mil novecentos e cinquenta e dois reais e sessenta centavos). Multa proposta de 60% sobre o imposto. Consta que “O contribuinte não efetuou o recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, nas saídas de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes. As inscrições estaduais encontravam, nas respectivas datas, na condição de inaptos, suspensos ou baixados. Tudo conforme DEMONSTRATIVO DE FALTA DE RETENÇÃO CONTRIBUINTE DESABILITADO - ANEXO - 3, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte”;

Infração 03 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidade da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de novembro de 2009 a março de 2010, e maio, junho, outubro e novembro de 2010. Valor histórico R\$553,10 (quinhentos e cinquenta e três reais e dez centavos). Consta que “Tudo conforme DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL - ANEXO 4 e DEMONSTRATIVO DA ARRECADAÇÃO DA ANTECIPAÇÃO - ANEXO 5, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte”;

Infração 04 – 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, no mês de janeiro de 2010. Valor histórico R\$5.927,60 (cinco mil novecentos e vinte e sete reais e sessenta centavos). Multa proposta de 60% sobre o imposto. Consta que “o contribuinte recolheu a menor a antecipação tributaria do ICMS relativo ao ajuste de estoque de bebidas quentes, estabelecido no item 2 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, alterado pelo Decreto nº 11.806/09. O cálculo foi feito de acordo com o art. 3º do Decreto nº 11.806/09. Tudo conforme anexos 6, 9, 10 e 11, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte”;

Infração 05 – 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, no mês de janeiro de 2010. Valor histórico R\$7.270,28 (sete mil duzentos e setenta reais e vinte e oito centavos). Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “o contribuinte recolheu a menor a antecipação tributaria do ICMS relativo ao ajuste de estoque de produtos de limpeza, estabelecido no item 36 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, alterado pelo Decreto nº 11.806/09. O cálculo foi feito de acordo com o art. 3º do Decreto nº 11.806/09. Tudo conforme anexos 7, 9, 10 e 11, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte”;

Infração 06 – 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, no mês de janeiro de 2010. Valor histórico R\$723,58 (setecentos e vinte e três reais e cinqüenta e oito centavos). Multa proposta de 60% sobre o imposto. Consta que “o contribuinte não recolheu a antecipação

tributaria do ICMS relativo ao ajuste de estoque de produtos de papelaria, estabelecido no item 38 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, alterado pelo Decreto nº 11.806/09. O cálculo foi feito de acordo com o art. 3º do Decreto nº 11.806/09. Tudo conforme anexos 8, 9, 10 e 11, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte”;

Infração 07 – Recolheu a menor ICMS devido por antecipação tributária relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, no mês de junho de 2010. Valor histórico R\$952,55 (novecentos e cinquenta e dois reais e cinqüenta e cinco centavos). Multa proposta de 60% sobre o imposto. Consta que “o contribuinte recolheu a menor a antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste de estoque de macarrão instantâneo, estabelecido no item 11.4.3, do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, alterado pelo Decreto nº 12.156/10. O cálculo foi feito de acordo com o art. 3º do Decreto nº 12.156/10. Tudo conforme anexos 12,13 14, 15, 16 e 17, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte”.

Constam dos autos: Termo de Início de Fiscalização (folha 08); Demonstrativos de Débito (folhas 09 a 107); Cópias do livro Registro de Inventário (folhas 108 a 153); Intimação para apresentação de livros e documentos (folha 154); Recibo de arquivos eletrônicos (folha 198); Impugnação (folhas 208 a 275); informação fiscal (folhas 279 a 309); manifestação do contribuinte (folhas 313 a 326); segunda informação fiscal (folha 330); solicitação de diligência (folhas 339 e 340); atendimento da diligência (folhas 342 a 431); terceira manifestação do contribuinte (folhas 438 a 451); manifestação da autuante (folha 454).

A autuada apresenta impugnação às folhas 208 a 275, contestando o presente lançamento, fundamentada nas razões a seguir.

Preliminarmente, alega que houve duplicidade de exigência fiscal, pois a Infração 02 (Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de agosto de 2009 a novembro de 2010) repete lançamento feito através de Auto de Infração nº 274068.0007/13-4 (Infração 03), lavrado na mesma data do atual, pela mesma fiscal. Assevera que a Infração 03 do AI 274068.0007/13-4 leva em consideração as datas de ocorrência entre 31/08/2009 a 30/11/2010, considerado o mesmo período apurado na presente apuração.

Defende que o lançamento atual contraria o princípio da vedação ao *bis in idem*, o que resulta em ato administrativo nulo. Por essa razão, requer a insubsistência da Infração 02.

No mérito, quanto à Infração 01, defende que a fiscal se equivocou no que diz respeito aos valores consignados nos demonstrativos, pois ao invés de a fiscal indicar os valores correspondentes às notas, ela incluiu nos demonstrativos citados valores irreais, o que resultou no erro no cálculo correspondente à antecipação tributária. Informa que analisou detalhadamente o demonstrativo de débito e, no que a fiscal não se equivocou, realizou o pagamento parcial correspondente. Para comprovação do quanto alegado, anexa documentos. Requer a procedência parcial da Infração 01.

Quanto à Infração 02, reafirma a questão preliminar levantada quanto à duplicidade do lançamento de ofício. No mérito, alega que esta infração não se sustenta, pois os documentos que diz anexar demonstram que as vendas foram efetuadas para contribuintes, à época das saídas das mercadorias. Requer a improcedência da presente infração.

Quanto à Infração 03, alega que a fiscal se equivocou, pois a grande maioria das mercadorias indicadas no Demonstrativo de Antecipação Parcial (Anexos 4 e 5), trata-se de material para uso e consumo, os quais, portanto, não estariam sujeitos a saída posterior. Informa que a parcela do débito, que não se referia a uso e consumo, foi reconhecida e paga. Requer, assim, a improcedência parcial da Infração 03.

Quanto às Infrações 04, 05, 06 e 07, alega que a fiscal incidiu em equívoco, pois entendeu, ao contrário do que estipula o Decreto 11.806/09, que a defendant não poderia compensar os créditos referentes à escrita fiscal. Transcreve o texto da alínea “a”, do inciso III, do art. 3º do decreto citado, para concluir que a norma autoriza a compensação dos créditos existentes em relação a cada mercadoria, que foi exatamente o que a impugnante efetuou.

Alega, ainda, que houve equívoco em outro ponto, pois a fiscal errou na indicação da base de cálculo atribuída a várias mercadorias indicadas nos demonstrativos, desprezando o preço de aquisição mais recente e arbitrando um outro valor à revelia da norma contida no inciso II do art. 3º citado. Assim, requer a improcedência das infrações 04, 05, 06 e 07.

Do exposto, requer que sejam julgadas parcialmente procedente as infrações 01 e 03, e totalmente improcedente as infrações 02, 04, 05, 06 e 07.

A autuante presta informação fiscal às folhas 279 a 309, tecendo as considerações a seguir.

Quanto à preliminar de autuação em duplicidade (relativa à Infração 02), afirma que a alegação da impugnante não prospera, pois não se trata do mesmo motivo. Explica que a infração 3 do auto 274068.0007/13-4 refere-se a recolhimento a menor do ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo nas operações para inaptos, suspensos e baixados. Já a infração 2 do auto 274068.0008/13-0 refere-se a falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas saídas de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, conforme estabelece o art. 353, I do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.287/97. Ou seja, uma infração trata de redução da base de cálculo indevida e a outra infração trata de falta de substituição. Conclui, portanto, que não houve a alegada duplicidade de cobrança. Argumenta, ainda, que constam do auto todos os elementos exigidos no art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não sendo possível afirmar que inexistem elementos para se determinar com segurança a infração.

No mérito, quanto à Infração 01, acata os documentos anexados pela defesa às folhas 236 a 243, relativos às NF-e 21.577, 22.269, 21.851, 23.356, 118.515, 106.274, 25.406 e 15.424. Afirma ter feito as devidas correções no valor do produto e na base de cálculo de crédito, resultando em valores que ficaram conforme o DEMONSTRATIVO DE ANTECIPAÇÃO A MENOR - ANEXO 18 – INFORMAÇÃO, conforme folhas 287 a 288.

Quanto à Infração 02, alega que a impugnante cometeu um equívoco ao definir a natureza da infração 2, pois na realidade esta infração reclama a falta do recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivos por substituição, nas saídas de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, conforme estabelece o inciso I, do art. 353 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Explica que a definição equivocada da defesa trata de redução da base de cálculo indevida, quando na realidade a infração trata de falta de substituição.

Com relação à situação dos destinatários, alega que não existe na defesa documentos que comprovem que estes estavam regulares na época do fato gerador. Argumenta que, conforme o art. 143, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Desta forma, conclui que a impugnante não demonstra que a infração 2 é improcedente.

Quanto à Infração 03, alega que a defesa limita-se a marcar os itens bobina, etiqueta e pipoca em cópia do anexo 4, folhas 244 a 249. Explica que estes itens deram entrada no estabelecimento através de notas fiscais escrituradas com o CFOP 2.102 (compra para comercialização). Argumenta que os itens bobina e etiqueta inclusive estão no inventário de mercadorias, folhas 116 e 127, em função do que conclui que tais mercadorias entraram no estabelecimento com o intuito de revenda. Ratifica, portanto, a infração 3.

Quanto às Infrações 04, 05, 06 e 07, afirma que a interpretação da defendanté está equivocada, pois quando as mercadorias entraram no estabelecimento estes itens estavam sujeitos a tributação normal, portanto, a empresa usou o crédito de ICMS das notas fiscais de entrada nesta ocasião. Alega que estes créditos não podem ser utilizados no cálculo da substituição sobre o estoque mais uma vez, pois seria um creditamento em duplidade.

Ensina que o único crédito que os decretos 11.806/09 e 12.156/10 dão direito é o Saldo Credor porventura existente no livro de Registro de Apuração, conforme folha 195. Raciocina que como não existia Saldo Credor no livro de Registro de Apuração na ocasião da apuração do ICMS por antecipação sobre mercadorias que entraram no regime de substituição, a impugnante não tem direito ao uso do crédito.

Quanto à alegação defensiva de que a fiscalização equivocou-se acerca do valor atribuído à base de cálculo. Explica que na apuração dos preços de bebida quente, material de limpeza e material de papelaria foram utilizados os preços da aquisição mais recente, constante do DEMONSTRATIVO DO PREÇO DE AQUISIÇÃO MAIS RECENTE - ANEXO 10, enquanto que na apuração do preço de macarrão instantâneo, foi utilizado o preço da aquisição mais recente constante do DEMONSTRATIVO NOTAS FISCAIS DE ENTRADA - ANEXO 14.

Explica, ainda, que, quando não existia preço da aquisição mais recente no anexo 10, foram refeitos os anexos 6 (bebidas quentes), 7 (material de limpeza), 8 (material de papelaria) usando o preço informado pela impugnante.

Assim, na Infração 04 (bebida quente), o valor de R\$5.927,60 passou para R\$5.913,62, conforme o DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO DE BEBIDA EM 01/01/2010 - ANEXO 19 – INFORMAÇÃO.

Já na Infração 05 (material de limpeza), não houve alteração do valor reclamado, conforme DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO DE LIMPEZA EM 01/01/2010 - ANEXO 20 – INFORMAÇÃO. Ratifica, portanto, a Infração 05.

Na Infração 06 (material de papelaria) foi retirado COLA THREE BOND 12X2G e ETIQUETA por não constarem do anexo do Protocolo 109/09 para a data do fato gerador, 01/01/2010, tendo o valor de R\$723,58 passado para R\$273,96, conforme o DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO DE PAPELARIA EM 01/01/2010 - ANEXO 21 – INFORMAÇÃO.

Na Infração 07 (macarrão instantâneo), todos os preços foram transferidos do DEMONSTRATIVO NOTAS FISCAIS DE ENTRADA - ANEXO 14, folhas 64 a 71. Ratifica, portanto, a Infração 07.

Conclui a informação fiscal, afirmendo que mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, requerendo o julgamento pela procedência parcial do presente auto.

Intimada para manifestar-se acerca dos novos valores constantes da informação fiscal prestada pela autuante, a empresa Serrana Empreendimentos e Participações Ltda apresentou petição, às folhas 313 a 314, com as razões a seguir.

Afirma que a informação fiscal não colaborou para alterar o status deste procedimento administrativo fiscal. Argumenta que o único dado de relevância que foi apresentado nas informações foi a reconsideração da nota fiscal n. 49.667 (referente à Infração 01), sendo que, em relação a esta, já foi realizado o pagamento da parte não impugnada, no valor de R\$1.277,73.

Em relação às outras infrações e aos demais termos da impugnação, registra que as informações fiscais não contribuíram para retificar os equívocos anteriormente demonstrados, razão porque reitera todos os termos da impugnação, requerendo o julgamento pela improcedência da autuação em relações às infrações e valores impugnados.

À folha 330, a autuante presta uma segunda informação fiscal, alegando que a segunda impugnação não trouxe novas provas ou alegação defensiva baseada na legislação do ICMS. Ratifica, por isso, a informação fiscal nas folhas 279 a 304.

Em sessão realizada no dia 19/12/2013, a 4ª JJF baixou o presente processo em diligência, solicitando que: 1) Anexar extratos do INC “HISTÓRICO DE SITUAÇÃO” de todas as empresas destinatárias das operações relacionadas no ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DE FALTA DE RETENÇÃO CONTRIBUINTE DESABILITADO (folhas 12 a 28); 2) Caso o diligente constate que, dentre os destinatários listados no ANEXO 3, existe alguma empresa “habilitada”, refaça o demonstrativo de débito, excluindo os documentos fiscais correspondentes.

Em 19/03/2014, veio ao processo o resultado da diligência solicitada, conforme folhas 342 a 431 do presente processo. Pelo Parecer Astec nº 27/2014, o auditor diligente concluiu que “com base nos demonstrativos e “históricos da situação” anexos aos autos, não foram alterados os valores da Infração 02, haja vista que não foi constatada, segundo os dados informados pelo INC “HISTÓRICO DA SITUAÇÃO”, nenhuma empresa habilitada.”

Instada a se manifestar acerca do conteúdo do Parecer Astec 27/2014, a autuada tece as seguintes considerações. Afirma que o Parecer Astec cinge-se, exclusivamente, à Infração 02. Em relação a esta infração, ressalta que houve duplicidade do lançamento de ofício, conforme já demonstrado em sua impugnação. Alega que a autoridade fiscal está fazendo a exigência como se houvesse dois fatos geradores distintos, quando, em verdade, trata-se de uma mesma infração, referente ao mesmo período de apuração. Reitera, assim, a preliminar já suscitada.

À folha 454, a autuante presta a terceira informação fiscal, tecendo as considerações a seguir. Afirma que o Parecer ASTEC nº 27/2014 anexou provas de que as empresas relacionadas no DEMONSTRATIVO DE FALTA DE RETENÇÃO CONTRIBUINTE DESABILITADO - ANEXO – 3 não se encontravam habilitadas na ocasião do fato gerador, o que indica a procedência da infração. Acata o referido parecer.

Alega que como a nova manifestação da autuada não trouxe novas provas ou nova alegação defensiva baseada na legislação do ICMS, ratifica a informação fiscal nas folhas 279 a 304, no que se refere a procedência da infração 2.

VOTO

Preliminarmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e sua base de cálculo evidenciados de acordo com os Demonstrativos de Débito acostados ao processo (folhas 09 a 107), com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Quanto à alegação defensiva de que o lançamento de ofício relativo à Infração 02 repete lançamento feito através de Auto de Infração nº 274068.0007/13-4 (Infração 03), lavrado na mesma data do atual, pela mesma fiscal, constato, após exame dos autos, que a Infração 02 do lançamento em exame descreve a conduta infratora como “deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado”

Já a Infração 03 do AI 274068.0007/13-4 descreve a conduta infratora como “recolheu a menor o ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.”, conforme pode ser atestado à folha 231.

Ora, como se pode ver, tratam-se de condutas completamente distintas, tendo enquadramentos legais igualmente distintos, pois enquanto que a Infração 02 (do presente AI) foi enquadrada no “art. 353, inciso I; artigos 50 e 51, artigo 126, inciso I, combinado com o artigo 61 do RICMS/BA”

(folha 02), a Infração 03 do AI referido foi enquadrada como “recolheu a menor o ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo” (folha 231).

Assim, conforme explica a autuante, a Infração 03 do auto 274068.0007/13-4 refere-se a recolhimento a menor do ICMS, enquanto que a Infração 02 do auto 274068.0008/13-0 refere-se a falta de retenção do ICMS.

Rejeito, portanto, a preliminar suscitada pela autuada.

No mérito, quanto à Infração 01, noto que a autuada contestou os valores lançados ao fundamento de que a fiscal se equivocou no que diz respeito aos valores consignados nos demonstrativos. A autuante, por sua vez, em sua primeira informação fiscal, acatou as alegações defensivas, tendo refeito o demonstrativo de débito, conforme DEMONSTRATIVO DE ANTECIPAÇÃO A MENOR - ANEXO 18 – INFORMAÇÃO, conforme folhas 287 a 288. Analisando o demonstrativo citado, é possível perceber que houve redução dos valores apurados relativamente a todas as notas fiscais indicadas na impugnação (folhas 236 a 243), com exceção da NF-e 21577 (folha 236), em relação à qual a autuante manteve os valores originalmente lançados. Intimada para manifestar-se acerca dos novos valores constantes da informação fiscal prestada pela autuante, a empresa referiu-se de forma genérica, afirmando que “a informação fiscal não colaborou para alterar o status deste procedimento administrativo fiscal”. Argumenta que o único dado de relevância que foi apresentado nas informações foi a reconsideração da nota fiscal n. 49.667 (referente à Infração 01), sendo que, em relação a esta, já foi realizado o pagamento da parte não impugnada, no valor de R\$1.277,73. Deixou, assim, de fazer uma impugnação específica relativamente ao novo demonstrativo, deixando dúvidas em relação aos aspectos em relação aos quais mantém divergência.

Considerando o ônus processual de impugnar especificadamente, que cabe à autuada, entendo que restou caracterizada a infração 01, com a redução dos valores originalmente lançados para R\$2.324,94. Julgo procedente em parte, em conformidade com o demonstrativo refeito pela autuante, às folhas 287 a 288.

Quanto à Infração 02, a autuada contestou o lançamento alegando que as operações tiveram como destino contribuintes do imposto. A diligência efetuada, às folhas 342 a 431, concluiu que todos os destinatários listados se encontravam desabilitados. Em sua manifestação, a autuada silenciou-se acerca dos extratos anexados pelo diligente, limitando-se a alegar autuação em duplicidade, tema já enfrentado no exame da preliminar. Assim, entendo que restou caracterizada a Infração 02, em sua inteireza.

Quanto à Infração 03, a autuada contesta parcialmente, sob a alegação de que grande parte diz respeito a material de uso e consumo, conforme trecho da sua impugnação à folha 214, abaixo transcrita:

“... a grande maioria das mercadorias indicadas no Demonstrativo da Antecipação Parcial – Anexos 4 e 5, se tratam de material para uso e consumo, que, portanto, não estariam sujeitas a saída.

Sobre as mercadorias referidas nos citados anexos, que não se tratavam de uso e consumo, a defendente efetuou o pagamento correspondente.”

Embora se oponha ao lançamento, a autuada não especifica quais seriam os itens constantes do levantamento fiscal que se referem a material de uso e consumo, nem, muito menos, explicita qual parcela do débito reconhece como devida.

À folha 284 da informação fiscal, a autuante faz referência à generalidade da impugnação neste ponto, tecendo considerações, apenas, aos itens “bobina”, “etiqueta” e “pipoca”. Segundo a autoridade fiscal, os itens bobina e etiqueta foram adquiridos sob a rubrica de CFOP 2.102 (compras para comercialização) e fazem parte, inclusive, do inventário de mercadorias do estabelecimento, conforme folhas 116 e 127 (marcações na cor laranja).

Analisando os elementos de prova, é possível notar que a enorme variedade de itens autuados tem pertinência lógica com o negócio da empresa Serrana Empreendimentos e Participações Ltda, cujo objeto social inclui, dentre outras atividades, o comércio varejista e atacadista de produtos alimentícios e de papelaria, conforme se pode atestar pelo que se encontra descrito na alínea “g” da Cláusula Segunda do seu Contrato Social (cópias às folhas 220 a 226).

A própria freqüência com que a autuada adquiriu esses itens revela que fazem parte de seu objeto mercantil, ao contrário do que alega. Quanto aos itens não alimentícios (bobina e etiqueta), embora possam fazer parte da sua lista de materiais de uso e consumo, há evidências de que os comercializa, pois além de guardarem pertinência com a atividade de papelaria, a própria nota fiscal de aquisição revela que essas compras tinham por destino a comercialização. Registre-se, inclusive, que o seu livro Registro de Inventário (cópias às folhas 108 a 153) contém esses dois itens, dentre a sua relação de mercadorias (folhas 116 e 127), conforme destaca a autuante.

Assim, considerando os elementos de prova presentes no processo, entendo que o levantamento fiscal não merece reparo, devendo-se manter esta infração, na sua inteireza. Infração 03 procedente.

Quanto às infrações 04, 05, 06 e 07, referem-se à mesma situação jurídica, ou seja, recolhimento a menor de ICMS antecipação tributária relativo aos produtos em estoque, ou seja, tratam-se de mercadorias que entraram no estabelecimento ainda sob a égide do regime normal de tributação, e saíram sob a égide do regime de substituição tributária.

A autuada alega, em sua impugnação, que compensou os créditos existentes com base no permissivo da alínea “a” do inciso III do art. 3º do Decreto Estadual nº 11.806/09. Em sua informação fiscal, a autuante afirma que “*o único crédito que os decretos 11.806/09 e 12.156/10 dão direito é o Saldo Credor porventura existente no Livro Registro de Apuração*”.

A divergência cinde-se ao alcance que deve ser dado ao disposto na alínea “a” do inciso III do art. 3º do Decreto Estadual nº 11.806/09, cujo texto vai abaixo reproduzido.

“Art. 3º - Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar seus estoques dos produtos relacionados nos itens 2, 36, 37, 38 e 39 e nos subitens 13.13 e 13.18 do inciso II do art. 353 do RICMS, incluídos na substituição tributária por meio deste Decreto, adotar as seguintes providências:

...

III - apurar o imposto a recolher aplicando sobre a base de cálculo prevista no inciso anterior:

- a) *tratando-se de contribuinte que apure o imposto pelo regime normal, a alíquota prevista para as operações internas com a respectiva mercadoria, compensando-se com os créditos eventualmente existentes na escrita fiscal;*

...

Defende a autuante que somente poderá haver dedução de créditos se ainda existir saldo credor a compensar na escrita, enquanto que a autuada entende que o direito à compensação independe da existência de saldo credor, conforme se pode depreender da leitura do e-mail enviado à autuante, à folha 195.

Em 2009, mediante protocolos, os Estados da Bahia e de São Paulo incluíram no regime de substituição tributária, as operações com produtos farmacêuticos, soros e vacinas de uso humano (Prot. 105/09), material de limpeza (Prot. 106/09), operações com bebidas quentes (Prot. 107/09), operações com brinquedos (Prot. 108/09), operações com artigos de papelaria (Prot. 109/09) e operações com bicicletas (Prot. 110/09).

Como soe acontecer todas as vezes que uma determinada mercadoria sofre alteração do seu regime de tributação, o Decreto 11.806/09 disciplinou, em seu art. 3º, os procedimentos a serem adotados para fins de harmonização do tratamento tributário dos estoques então existentes nos

estabelecimentos comerciais varejistas e atacadistas. Tal procedimento tem por fim uniformizar o tratamento das saídas subseqüentes que passam, a partir de então, a acontecer sem destaque do imposto.

Assim, deve-se apurar a base de cálculo mediante a aplicação do MVA sobre o valor de aquisição das mercadorias em estoque, deduzindo-se o crédito relativo às etapas anteriores, em cumprimento ao que dispõe o inciso I do § 2º do art. 155 da CF/88, pois o ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

No caso das mercadorias existentes em estoque, o crédito relativo ao imposto incidente nas etapas anteriores é aquele que se encontra destacado no documento fiscal que acobertou a operação de entrada, cujo lançamento na escrita foi contemporâneo ao ingresso correspondente. Caso este crédito não tenha sido, ainda, absorvido pelos débitos lançados, deve-se considerá-los nos cálculos a serem empreendidos. Daí a explicação para o uso da expressão “eventualmente existentes” utilizada pelo Decreto 11.806/09.

Caso, porém, estes créditos já tenham sido absorvidos pelos débitos lançados na escrita da autuada, não há mais o que compensar, sob pena de se fazer uso em duplicitade do crédito referido. Assim, diferentemente do que afirma a autuada, somente se mostra factível a compensação de créditos se o estabelecimento apresentar saldo credor naquele mês do ajuste de estoque, pois se não há o saldo credor é porque o crédito já foi utilizado na compensação dos débitos anteriormente lançados na escrita.

Esse, também, é o entendimento da Diretoria de Tributação – DITRI, externado no e-mail enviado à autuante em 29/05/2013, conforme cópia à folha 195 do presente processo.

Assim, assiste razão à autuante que fez uso da interpretação mais adequada à situação retratada nos autos. Julgo, assim, procedentes as infrações 04, 05, 06 e 07.

Quanto ao suposto equívoco na apuração da base de cálculo, a impugnante levanta a tese mas não indica em quais operações aconteceu o equívoco alegado, muito menos específica que tipo de erro encontrou. Não se desincumbiu, portanto, do ônus processual de contestar especificadamente.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o presente auto de infração, sendo totalmente procedentes as infrações 02, 03, 04, 05, 06 e 07, além de procedente em parte a Infração 01, em conformidade com o demonstrativo de débito refeito pela autuante às folhas 287 e 288.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0008/13-0, lavrado contra **SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento no valor de **R\$30.151,55**, acrescido da multa de 60% previstas no art 42, inciso II, "d" e "e" da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais além da multa percentual no valor **R\$553,10**, prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal e dos acréscimos moratórios previstos na Lei 9.837/05, devendo-se homologar os valores eventualmente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF 06 de junho de 2014.

ALVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR