

A. I. N° - 279465.0008/14-0
AUTUADO - NOVA CASA BAHIA S.A.
AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA, MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 22.09.2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0150-01/15

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração caracterizada. O autuado, ao adquirir as mercadorias, creditou-se do imposto sobre a base de cálculo “cheia”, e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo, sem que tivesse estornado o excesso do crédito. b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Fato demonstrado nos autos. Refeitos os cálculos, em virtude de inclusão de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. a) SAÍDAS EFETUADAS MEDIANTE ECFs. b) SAÍDAS EFETUADAS MEDIANTE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. Lançamentos não impugnados pelo sujeito passivo. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Previsão legal. Lançamento mantido. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OMISSÕES TANTO DE SAÍDAS QUANTO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. b) AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b.1) SOLIDARIEDADE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. b.2) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fatos demonstrados nos autos. Não acatada a preliminar por cerceamento de defesa. Indeferidos os pedidos de dilação do prazo de defesa e de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.9.14, acusa:

1. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [leia-se: mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 52.672,20, equivalente a 10% das entradas não registradas;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito na entrada de mercadorias cujas saídas dos remetentes deveriam ter ocorrido com redução da base de cálculo, sendo que as saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tivesse estornado o crédito fiscal recebido a mais –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 145.590,56, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.986,58, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, efetuadas mediante ECFs, sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.989,73, com multa de 60%;
5. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, efetuadas mediante Notas Fiscais Eletrônicas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 826,17, com multa de 60%;
6. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo [ativo imobilizado], sendo lançado imposto no valor de R\$ 7.616,73, com multa de 60%;
7. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a 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” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 107.523,75, com multa de 100%;
8. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente sem escrituração, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), sendo lançado imposto no valor de R\$ 10.967,59, com multa de 100%;
9. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.259,25, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 102/154) suscitando a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, em virtude da ausência de entrega dos demonstrativos de cálculo e especificações. Alega que a fiscalização entregou um “pen drive” contendo os documentos referentes a 6 Autos de Infração relativos a 6 estabelecimentos diferentes da empresa, porém em relação a este Auto de Infração a pasta virtual se encontrava vazia. Faz ver que os demonstrativos

de cálculo que deixaram de ser entregues são imprescindíveis para a elaboração da defesa técnica, pois neles se encontram as informações relativas a demonstrativo de estoque, base de cálculo, mercadorias, Notas Fiscais, datas das Notas Fiscais, CFOP, códigos das mercadorias, etc. Lembra que o RPAF determina que a fiscalização entregue ao contribuinte os documentos e demonstrativos que elaborou, para que ele tenha acesso à integralidade do Auto de Infração.

Declara que os lançamentos dos itens 4º e 5º foram quitados integralmente dentro do prazo, e solicita a baixa do débito.

Questiona o lançamento do item 1º, ressaltando que não foi possível defender-se da imputação tendo em vista que a fiscalização não entregou os demonstrativos de cálculo, conforme prevê o RPAF. Requer que o Auto de Infração seja declarado nulo por esse vício.

Quanto ao item 2º, alega que apresenta defesa genérica, tendo em vista a ausência da entrega dos documentos de cálculo. Observa que o motivo da autuação foi a utilização de crédito fiscal de ICMS na entrada de mercadorias cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, conforme dispõem o art. 87, incisos V e XLIV, e arts. 266, inciso XIII, e 268, inciso XXXIV, do RICMS/97 e do Decreto 13.780/12, respectivamente, constando na descrição da infração que as saídas subsequentes das mercadorias ocorreram com redução de base de cálculo, sem que o contribuinte tivesse estornado o crédito fiscal recebido a mais, contrariando os arts. 93 e 100 e o § 1º do art. 312 do RICMS/97 e do Decreto 13.780/12, respectivamente.

Reclama que a fiscalização afirma que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida, porém, analisando-se as planilhas apresentadas, não existe qualquer comprovação de que isto tivesse ocorrido. Frisa que o que existe é uma planilha de cálculo sem menção ao Síntegra ou apresentação das Notas Fiscais, prova esta que cabe ao ente público comprovar.

Aduz que em tal situação houve somente benefício fiscal ao caixa do Estado da Bahia, porque, além de não ter sido reduzida a base de cálculo, conseqüentemente teve recolhimento de imposto em valor superior ao devido. Enfatiza que a sistemática praticada beneficia o Estado da Bahia.

Sustenta que os fundamentos da descrição da autuação restringem e limitam o direito de crédito de ICMS, mas toda e qualquer limitação ao crédito do ICMS deve obedecer ao princípio da não cumulatividade. Chama a atenção para a regra do art. 155, § 2º, I e II, da Constituição. Cita comentário de Geraldo Ataliba, mencionado por Roque Antonio Carrazza.

Observa que, de acordo com a descrição da infração, as saídas do remetente deveriam ter ocorrido com base de cálculo reduzida, tendo em vista que as mesmas tiveram destaque nas respectivas Notas Fiscais com a aplicação de alíquota no percentual de 17%, e, de outro lado, as saídas realizadas pela impugnante também ocorreram sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais, com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

Sendo assim, pergunta, se a impugnante recolheu ICMS em percentual maior do que o devido, qual o prejuízo ao erário? Considera que não houve nenhum prejuízo, e portanto, se o recolhimento foi a mais, pelo princípio da não cumulatividade a empresa faz jus ao seu crédito, constitucionalmente garantido.

Insiste em que, se houve destaque do imposto em percentual superior destacado nos documentos fiscais, tendo a impugnante recolhido o ICMS informado, isso lhe confere imediato direito ao crédito integral regularmente pago.

Reitera que as saídas das mercadorias também ocorreram sem redução da base de cálculo, com destaque de alíquota igual à da entrada, e conseqüentemente inexistente prejuízo ao erário.

Reclama que a glosa dos créditos neste caso petrifica flagrante enriquecimento ilícito em desfavor do contribuinte.

Diz que impugna também o item 3º mediante defesa genérica, tendo em vista a ausência de entrega dos documentos de cálculo. Aduz que, com base no conteúdo dos Autos de Infração 279462.0011/14-2, 279462.0012/14-9, 279465.0010/14-4, 298932.0003/14-0 e 298932.0004/14-7, oferece a defesa [do item 3º do presente Auto] por dedução, haja vista que não foram entregues pela fiscalização os demonstrativos de cálculo.

Dá destaque para as mercadorias “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia”, alegando inexigibilidade da exação tendo em vista decisão de mérito proferida em Mandado de Segurança. Observa que, conforme planilha demonstrativa do item 3º, elaborada pela fiscalização, foram consideradas as bases de cálculo das mercadorias “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia”, pelo que se depreende que a fiscalização considerou as operações com essas mercadorias como sendo passíveis de tributação na modalidade da substituição tributária.

Diz que não pode concordar com a inclusão de tais itens na chamada substituição tributária, uma vez que não existe a necessária previsão legal para tanto. Toma por fundamento lição de Roque Antonio Carrazza acerca de como deve ser a atuação da administração pública dentro da norma legal. Frisa que, em face dos princípios da tipicidade específica e da legalidade estrita, não pode a fiscalização estender a tipificação do anexo 86 do Decreto 6.284/97 [anexo 86 do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97]. Observa que o referido anexo 86 especifica as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no Estado da Bahia, e nele não constam as mercadorias “Tampo de Vidro” ou “Tampo para Pia Inox”, e, ausente a previsão específica, é impossível o enquadramento dos itens no regime de substituição tributária. Cita nesse sentido jurisprudência deste Conselho.

Aduz que a empresa que detém a atual denominação Via Varejo e incorporou a Nova Casa Bahia obteve perante o Poder Judiciário, através do Mandado de Segurança nº 0370999-33.2013.8.05.0001, que tramita na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, sentença favorável para suspender a cobrança de ICMS devido por antecipação sobre as referidas mercadorias, conforme conclusão que transcreve:

“Posto isto, julgo procedente o pedido para, concedendo a segurança, confirmar os termos da liminar concedida e determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, V, do CTN, em relação ao ICMS-ST, supostamente devido pela entrada de mercadorias de NCMs 7005.1.00, 7324.1.00 e 6802.9390, destinadas à impetrante, determinando ainda que o impetrado não realize apreensões dos produtos de NCMs 7005.1.00, 7324.1.00 e 6802.9390 comercializados pela impetrante, sob o fundamento de não recolhimento do ICMS-ST, por reconhecer a ilegalidade da apreensão.”

Por essa razão, considera que as NCMs 7005.1.00 (chapa de vidro flotado) e 7324.1.00 (artefatos de higiene ou toucador), por força de sentença judicial da 3ª Vara da Fazenda Pública da Bahia, não estão enquadradas no regime de substituição tributária, e portanto a presente infração também deve ser afastada. Anexou cópia da referida sentença.

Questiona também os valores relativos a “Assentos Automotivos para Crianças”. Reclama que na planilha da “infração 01” [sic] foram consideradas as bases de cálculo das mercadorias “Bebê Conforto”; “Cadeira para Auto” e “Booster para Auto”, pois a fiscalização considerou que os Assentos Automotivos Infantis fazem parte do regime de substituição tributária. Considera que novamente a fiscalização violou o princípio da tipicidade, uma vez que Assentos Automotivos Infantis não se encontram elencados dentre as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária do anexo 86 do RICMS/97. Observa que constam no anexo 86, de acordo com o Protocolo ICMS 41/08, peças, componentes e acessórios para veículos automotores, item 22.

Frisa que as mercadorias em questão (Cadeiras, Booster e Bebê Conforto) se enquadram na posição 9401.80.00 da NCM, conforme Notas Fiscais emitidas pela impugnante. Aduz que no Protocolo ICMS

41/08 não consta a posição NCM 9401.80.00, o que impede o enquadramento dessas mercadorias no regime de substituição tributária.

Diz que a posição 9401.80.00 tem a seguinte descrição: 94018000 - Destaque da NCM 002 - Exclusivamente utilizados como dispositivos de retenção p/ crianças, e, desta forma, uma vez que o Protocolo ICMS 41/08 não faz menção à NCM 9401.80.00, não é possível o entendimento de que essas mercadorias estão sujeitas ao regime de antecipação tributária.

Conclui que, por conseguinte, a impugnante não tomou crédito indevido de ICMS sobre tais produtos, devendo os mesmos ser excluídos “da Infração 01” [sic] do presente Auto de Infração.

Protesta ainda que na planilha fiscal foram incluídas as mercadorias “Caixa de Som Oneal” e “Caixa de Som Lennox”, sob as rubricas CX 80W ONEAL OCM350 USB/SD/3ENT/8/CR/FM e CX 200W LENOXX CA315 USB/SD/FM/MIC/CR BIV, tendo a fiscalização classificado essas mercadorias como sendo de uso automotivo, para enquadrá-las no Protocolo ICMS 41/08. Frisa que as mercadorias em questão são amplificadores de som elétricos, sem uso automotivo, conforme documentos anexos, ou seja, são amplificadores nos quais o consumidor pode ligar um violão, guitarra ou outros aparelhos de som.

Alega que neste caso novamente a fiscalização violou o princípio da tipicidade, uma vez que amplificadores de som não utilizados em veículos não se encontram elencados dentre as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária do anexo 86 do RICMS/97.

Observa que o que consta no anexo 86 do RICMS/97, de acordo com o Protocolo ICMS 41/08, são peças, componentes e acessórios para veículos automotores, item 22.

Frisa que as mercadorias em destaque se classificam na posição 85185000 da NCM.

Aduz que no Protocolo ICMS 41/08 não consta a posição 85185000, o que impede o enquadramento dessas mercadorias no regime de substituição tributária.

Diz que a posição 9401.80.00 tem a seguinte descrição: 85185000 “Aparelhos elétricos de amplificação de som”, e, desta forma, uma vez que o Protocolo ICMS 41/08 não faz menção à NCM 85185000, não é possível o entendimento de que essas mercadorias estão sujeitas ao regime de antecipação tributária. Por conseguinte, a impugnante não tomou crédito indevido de ICMS sobre tais mercadorias.

O autuado impugna também o lançamento do item 6º, que acusa falta de pagamento da diferença de alíquotas, sustentando que a imputação fiscal desrespeita posição definitiva do STJ, que já pacificou a questão da transferência de ativo fixo entre estabelecimentos do mesmo contribuinte como operação isenta de ICMS, independentemente do tempo de permanência.

Observa que o fisco reclama neste caso o pagamento de ICMS, portanto obrigação principal, sem se posicionar sobre a irregularidade de obrigações acessórias.

Chama a atenção para a Súmula 166 do STJ, sobre a não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma instituição para ativo fixo, uso e consumo. Reporta-se à manifestação do STJ sobre o assunto no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.125.133-SP. Aduz que as decisões posteriores do STJ seguem o entendimento do referido Recurso Especial Representativo de Controvérsia. Cita nesse sentido a decisão proferida no REsp 1116792/PB.

Com base nessa orientação, sustenta que a transferência de ativo fixo encaminhado para outro estabelecimento da mesma empresa é isenta do pagamento de ICMS, pois não se trata de fato gerador de ICMS, que é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, conforme dispõe o inciso I do art. 1º da Lei nº 7.014/96, haja vista que, conforme já pacificou o Poder Judiciário, no caso em questão não se materializou a tradição da mercadoria, pois ela permanece na

propriedade do mesmo titular, porque o simples tráfego entre Estados da Federação não pode ser considerado como circulação, já que esse instituto pressupõe a tradição de propriedade.

Insiste em que, conforme o entendimento do STJ, é indevido o ICMS nos casos de transferência para o mesmo titular, mesmo que a operação seja interestadual.

Conclui sustentando que o lançamento deve ser anulado, pois os tribunais administrativos podem adotar decisões judiciais uniformizadas pelo STJ como fundamento de suas decisões.

Impugna também o lançamento do item 7º, dizendo que apresenta defesa genérica, tendo em vista a ausência de entrega dos demonstrativos de cálculo.

Lamenta que o prazo de 30 dias para levantar todos os documentos fiscais que o presente caso exige seja um tempo muito exíguo. Alega que, se fosse dada a oportunidade para apresentação de tais documentos, teria levantado muitos outros documentos fiscais. Aduz que, se o fisco tem o direito de relacionar documentos por amostragem, tal direito deve ser extensivo à impugnante, sob pena de infração aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Toma por fundamento o art. 145 do RPAF. Aduz que, caso o RPAF deixe de prever situação específica quanto à produção probatória, a empresa se socorre da Lei (federal) 9.784/99, que rege, de forma geral, os processos administrativos fiscais. Observa que o mencionado diploma legal [Lei 9.784/99], em seu art. 2º, cuida dos princípios que regem o processo administrativo, dentre eles a razoabilidade e a informalidade. Considera clarividente que a razoabilidade se refere à aplicabilidade da norma, bem como aos atos exigidos dos contribuintes, tanto processualmente, quanto extraprocessualmente.

Prossegue dizendo que, ainda neste sentido, o inciso IX do art. 2º da mencionada lei [Lei federal 9.784/99] prevê a adoção de formas simples, suficientes para propiciar aos administrados segurança no processo administrativo fiscal.

Considera que se trata da informalidade moderada, que é a mais adequada ao autocontrole da legalidade pela administração pública e mais aberta à busca da verdade material, base, a seu ver, de todo sistema, desde que preserve as garantias fundamentais do administrado.

Aduz que, sobretudo, o requerimento de prazo para dilação probatória é plenamente legal, pois a Lei federal 9.784/99 defende ao administrado a possibilidade de formular questões e apresentar documentos antes da decisão, conforme o art. 3º, inc. III, o que é corroborado com o art. 29.

Alega que, pela grande quantidade de itens apontados pela fiscalização, e não tendo sido concedidos os prazos inerentes no Auto de Infração, deve este Conselho conceder prazo suplementar para que a impugnante levante os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial.

Ressalva que, se eventualmente for constatada alguma diferença nas quantidades de entradas, estoque e saídas, insta frisar que a impugnante tem o direito de retificar suas informações via Sintegra, mediante autorização da fiscalização, mas isso não quer dizer que esteja havendo saída de mercadorias sem documento fiscal, ou entrada sem recolhimento do ICMS.

Entende que a fiscalização deve, ao verificar a inconsistência, abrir prazo para apresentação de documentos que comprovem a inexistência das divergências, tendo ainda ao fisco o dever de orientação ao contribuinte, não resumindo sua função em cobrar o imposto, pois o ato de fiscalização compreende a revisão fiscal com a apresentação dos documentos fiscais e nos moldes requeridos, tendo em vista que o levantamento realizado foi quantitativo, ou seja, através de informações prestadas pelo contribuinte, que podem ter inconsistências.

Ressalva que as inconsistências não são confissão do contribuinte, apenas equívoco operacional, pois é fato que com a apresentação da ficha de estoque de algumas mercadorias fica, a seu ver,

cabalmente demonstrado que a quantidade de entradas e saídas estão corretas, ocorrendo apenas divergência na declaração do estoque.

Alega que não foi possível defender em termos específicos o lançamento do item 7º porque a fiscalização não entregou os demonstrativos de cálculo obrigatórios, conforme prevê o RPAF. Reclama que tais documentos devem obrigatoriamente integrar e acompanhar o Auto de Infração, e deles deve ser dada ciência ao contribuinte fiscalizado. Por esse vício, requer que o Auto de Infração seja declarado nulo.

Também impugna o item 8º, observando que essa infração está umbilicalmente conectada à permanência da infração que ataca o levantamento quantitativo realizado. Diz que, com a impugnação do levantamento quantitativo realizada em seu estoque, a impugnante, após apresentar suas planilhas, demonstra o correto número de estoque final nos anos autuados e deverá ser isentada do pagamento da presente infração. Afirma que se opõe veementemente ao levantamento quantitativo, notoriamente quanto à presente infração, pois, sem a existência da infração realizada pelo método nefasto de comparativo de estoque (levantamento quantitativo), a presente infração nasce falida, sem qualquer sustentação.

Reclama que o Estado tributa duas vezes o mesmo fato gerador, situação vedada por lei, pois tributa a mesma mercadoria duas vezes. Aduz que, em voto realizado pelo Conselho de Contribuintes da Paraíba, Acórdão nº 6.324/2001, fica o ensinamento da questão abordada pela impugnante, conforme ementa que transcreve, acerca da figura do “bis in idem”.

Alega que a ilegalidade é latente, seja pela inexistência de omissão de entrada ou saída, seja pela existência do “bis in idem”, cabendo ao órgão julgador decidir pela improcedência da infração em favor da impugnante.

Aduz que não foi possível defender a imputação do item 8º em termos específicos, tendo em vista que a fiscalização não entregou os demonstrativos de cálculo obrigatórios, conforme prevê o RPAF. Sustenta que tais documentos devem obrigatoriamente integrar e acompanhar o Auto de Infração, e deles deve ser dada ciência ao contribuinte fiscalizado. Por esse vício, requer que o Auto de Infração seja declarado nulo.

Quanto ao item 9º, alega que, da mesma forma, essa infração tem suporte na infração que apurou o estoque da impugnante pelo método de levantamento quantitativo do estoque, com a diferença de que, neste caso, o Estado da Bahia, ao “prever” antecipação tributária, aplica MVA sobre os produtos. Em face disso, pergunta: qual a origem da mercadoria? A operação é interestadual ou intermunicipal? Como o fisco pode precisar essa situação, se a presente autuação toma como base omissões de entrada ou saída verificadas em levantamento quantitativo?

Considera que a resposta é simples: não pode o fisco presumir a antecipação tributária com aplicação da MVA se não consegue precisar a origem da mercadoria.

Sustenta que indícios e presunções não servem como base de lançamento tributário. Diz que a antecipação tributária tem uso na operação interestadual, e a loja da impugnante não recebe mercadorias provenientes de outros Estados, já que tem Centro de Distribuição na cidade de Camaçari, e dessa forma a antecipação ocorre no recolhimento pelo Centro de Distribuição, e não pela filial, o que novamente caracteriza “bis in idem”, proibido no ordenamento jurídico.

Aduz que, com esses dados e pela origem da mercadoria bem como da operação, o Estado da Bahia destacou os produtos que se encaixam na situação de responsável solidário e novamente autuou a impugnante. Diz que essa infração está umbilicalmente conectada à permanência da infração que ataca o levantamento quantitativo realizado, e, com a impugnação do levantamento quantitativo realizada em seu estoque, a impugnante, após apresentar suas planilhas, demonstra o correto

número de estoque final nos anos autuados, devendo ser isentada do pagamento da presente infração.

Afirma que a impugnante se opôs veementemente ao levantamento quantitativo apresentado, notoriamente neste levantamento, em que a fiscalização construiu a presente infração, e, sem a existência da infração realizada pelo método nefasto de comparativo de estoque (levantamento quantitativo), esta infração nasce falida, sem qualquer sustentação.

Reclama que o Estado tributa duas vezes o mesmo fato gerador, ou seja, tributa a mesma mercadoria duas vezes. Reitera as considerações expendidas acerca do voto realizado pelo Conselho de Contribuintes da Paraíba, Acórdão nº 6.324/2001, acerca da figura do “bis in idem”.

Aduz que a ilegalidade é latente, seja pela inexistência de omissão de entrada ou saída, seja pela existência do “bis in idem”, cabendo ao órgão julgador decidir pela improcedência da presente infração em favor da impugnante.

Conclui dizendo que não foi possível defender a imputação do item 9º em termos específicos, tendo em vista que a fiscalização não entregou os demonstrativos de cálculo obrigatórios, conforme prevê o RPAF. Sustenta que tais documentos devem obrigatoriamente integrar e acompanhar o Auto de Infração, e deles deve ser dada ciência ao contribuinte fiscalizado. Por esse vício, requer que o Auto de Infração seja declarado nulo.

Tece considerações acerca do benefício do princípio “in dubio contra fisco”, com base no art. 112 do CTN.

Discorre também acerca da imparcialidade do julgamento, a partir do enunciado do art. 37 da Constituição e do princípio do juiz natural extraído dos incisos XXXVII e LIII do art. 5º. Evoca a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, expressos no inciso LV do art. 5º. Socorre-se das normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da administração pública federal direta e indireta prescritas no art. 2º da Lei federal nº 9.784/99. Transcreve comentários doutrinários nesse sentido.

Alega que todas as infrações estão relacionadas a divergências e equívocos quanto aos critérios utilizados pelo fisco quando da apuração por meio de levantamento eletrônico e quantitativo de supostas diferenças na entrada, saída e estoque bem como nos levantamentos de valores e diferenças. Diz que reuniu o que pôde de documentação para exemplificar e contestar os lançamentos fiscais, mas, além de inviável pela quantidade, o prazo de 30 dias é exíguo para o cumprimento de todos os itens dos relatórios anexos.

Aduz que, em obediência ao princípio da ampla defesa e caso o órgão julgador entenda conveniente, requer a conversão do julgamento em diligência ou elaboração de perícia contábil para que fique derradeiramente comprovado o direito da autuada, com fundamento no art. 145 do RPAF. Formula os seguintes quesitos:

- 1) O fisco intimou a impugnante a apresentar esclarecimentos antes da lavra do presente Auto de Infração? Se houvesse a intimação prévia, a infração 2ª poderia ter sido evitada?
- 2) Os documentos fiscais anexados por amostragem neste impugnação comprovam que o resultado das entradas com as saídas e com o acerto de estoque realizados se encontram os lançamentos contábeis corretos?
- 3) A perícia pode concluir que, se a amostragem apresentada estiver correta e favorável à impugnante, presume-se que os demais também estão acobertados por documentos fiscais e merecem prazo elástico para sua apresentação devido ao volume de produtos relacionados pela fiscalização?

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente, ou que, caso o órgão julgador entenda necessário, que o julgamento seja convertido em diligência, para realização de perícia ou juntada dos demais documentos fiscais - Notas Fiscais, Guias, Planilhas, dentre outros – que poderão comprovar a regular operação da impugnante, em respeito ao art. 145 do RPAF, bem como ao princípio do contraditório e da ampla defesa, concedendo-se prazo razoável para o levantamento da documentação fiscal de, ao menos, 30 dias, e que ao final sejam os itens impugnados julgados improcedentes. Protesta pela juntada posterior de todo e qualquer documento que comprove as alegações da defesa. Requer que as intimações referente ao cumprimento de qualquer exigência do presente Auto de Infração sejam encaminhadas para a Avenida Brigadeiro Luiz Antonio, nº 388 – 6º andar – Conjunto 63 – Bela Vista – São Paulo – SP – CEP 01318-000, em nome de João Alécio Pugina Junior, OAB/SP nº 175.844, sob pena de nulidade.

Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 198/218) observando que parte dos valores lançados foi paga – itens 4º e 5º –, ficando assim extinto o crédito tributário correspondente ao que foi quitado.

Quanto à alegação do autuado de que foi cerceado o seu direito de defesa por não ter recebido cópias dos relatórios anexos das infrações, os autuantes dizem que a alegação não tem fundamentação, porque quando da ciência do Auto foi entregue ao preposto da empresa uma mídia eletrônica (CD) contendo o inteiro teor de todos os papéis de trabalho, conforme recibo às fls. 87 a 89, em face da informação de preposto da empresa por e-mail dizendo que a mídia recebida estava vazia, foi enviada outra mídia por via postal, tendo inclusive informado que o prazo de defesa recomençaria a ser contado a partir do recebimento da mídia, conforme consta às fls. 93 a 100.

Quanto ao mérito, assinalam que no item 1º a empresa foi autuada porque deixou de lançar na escrituração fiscal digital (EFD) diversas Notas Fiscais de aquisição de mercadorias.

Explicam que, no caso do item 2º, foram glosados os créditos fiscais de produtos de informática na proporção da redução de base de cálculo prevista no art. 87, incisos V e XLIV, do RICMS/97 porque nas operações internas com produtos de informática não é facultado ao contribuinte reduzir a base de cálculo do ICMS, pois é imposta ao contribuinte remetente a obrigação de reduzir a base de cálculo do ICMS. Frisam que, como houve pagamento de imposto indevido pelo contribuinte remetente, é assegurado a este o direito de solicitar a restituição da parcela de ICMS paga a mais, porém o estabelecimento destinatário não pode utilizar crédito do imposto destacado a mais em Nota Fiscal, por ser contrário à regra do art. 93, § 5º, do RICMS/97.

Quanto à alegação do autuado de que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida, os fiscais contrapõem que, da mesma forma que o contribuinte remetente tem direito à restituição do crédito destacado a mais na Nota Fiscal, o autuado teria direito de restituição do imposto pago a mais, caso tivesse procedido à saída subsequente das mercadorias sem a redução da base de cálculo prevista na legislação. Aduzem que é função do ente tributante, obedecidas as normas legais, limitar e delimitar a forma de utilização dos créditos fiscais, cabendo ao contribuinte comprovar se tais limitações e delimitações infringem a norma legal, e, afora isso, é mera divagação de ideias sem conteúdo capaz de modificar o lançamento tributário.

Observam que, com relação ao item 3º, o art. 356 do RICMS/97 veda a utilização do crédito fiscal de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Quanto à alegação do contribuinte de que deixou de reconhecer os valores relativos a cadeiras automotivas para crianças, tampos de vidro e tampos de pia inox, booster para auto, bebê conforto, caixa Oneal e caixa Lennox porque tais mercadorias não estariam inseridas no regime de substituição tributária, dizem os fiscais que as mercadorias tampo de vidro e tampo para pia inox

foram inseridas na substituição tributária através do Protocolo ICMS 104/09 (Protocolo de Materiais de Construção) e pela inserção do item 40 no art. 353, inciso II, do RICMS/97, através do Decreto 12.534/11, com efeitos a partir de 01.01.11. Aduzem que a substituição tributária instituída no Protocolo ICMS 104/09 é objetiva, “atribuída ao produto” tampo de vidro e pia inox, independentemente da atividade comercial de quem revende. Reportam-se a manifestação da DITRI na Consulta nº 148.222/2011-2.

Quanto à menção de que a empresa possui liminar em Mandado de Segurança, dizem que essa liminar foi concedida com o fim específico de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas o que se discute perante o Conselho de Fazenda é a constituição do crédito tributário através do lançamento de ofício, e portanto são fases distintas do crédito tributário, sendo que para a segunda (constituição do crédito) não houve nenhum mandamento judicial no sentido impeditivo de fazê-lo.

Reportam-se a decisão do CONSEF no Auto de Infração 279462.0001/13-9, dessa mesma empresa.

Quanto aos assentos automotivos para crianças - bebê conforto, booster para auto e cadeira para auto -, dizem que têm o mesmo entendimento, pois, conforme dispõe o art. 353, inciso II, item 30, do RICMS/97, todos os acessórios para uso automotivo estão inseridos na substituição tributária, independentemente da NCM do produto. Apesar de a NCM não constar no Protocolo ICMS 41/98, os assentos automotivos são acessórios para veículos automotores, estando, portanto, listados no art. 353, inciso II, item 30, sujeitos ao regime de substituição tributária na modalidade antecipação tributária.

Já no que concerne às mercadorias caixa de som Oneal e caixa de som Lennox, os fiscais reconhecem que razão assiste ao contribuinte, pois, apesar de esse tipo de caixa de som ser largamente utilizado em som automotivo, as chamadas "malas de som", muito utilizadas aqui no Nordeste para amplificar o som e perturbar a vizinhança, têm de fato multiuso, estando assim fora do Protocolo ICMS 41/08 e do art. 353, inciso II, item 30, conforme Orientação DITRI/GECOT nº 2/08, item 1. Com a exclusão dessas mercadorias (caixa de som Oneal e caixa de som Lennox), o demonstrativo de débito do item 3º passa a ser o que em seguida é apresentado, reduzindo-se o valor do imposto a ser lançado de R\$ 1.986,58 para R\$ 788,25.

Quanto à alegação de que o agente fiscal deveria conceder, nesse mesmo lançamento, o crédito fiscal destacado indevidamente em operações subsequentes, acrescem que isso não é possível, pois, independentemente do valor do imposto pago a mais ou equivocadamente, o RICMS não prevê a compensação de ICMS quando da auditoria fiscal, pois imposto pago a mais ou imposto pago indevidamente é objeto de pedido de restituição, conforme disciplinado no art. 73 do RPAF.

Com relação ao item 6º, dizem que, sendo o ICMS um imposto de competência estadual e tendo o agente fiscal atividade vinculada aos ditames legais, compete-lhe apenas observar se as operações praticadas pelo contribuinte estão ou não em acordo com a legislação estadual, não sendo a ele facultado lançar ou deixar de lançar o crédito tributário de forma diversa da estabelecida na legislação, e sendo o autuado domiciliado na Bahia, sujeita-se às normas do ICMS aqui vigentes. Observam que o crédito tributário desta infração está respaldado no art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, e no art. 1º, § 2º, IV, do RICMS. Citam o Acórdão JF 0207-05/11, ratificado pelo Acórdão CJF 0368-12/12.

No tocante ao item 7º, cujo imposto foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, dizem os fiscais que na execução do roteiro de estoques dos exercícios de 2011 e 2012 foi apurada omissão de saídas de mercadorias maior que a omissão de entradas, e na apuração do valor do imposto devido sobre as omissões de saídas foram adotadas as disposições previstas na legislação, especialmente as normas contidas na Portaria 445/98, sendo que, tendo sido encontradas tanto omissões de entradas quanto omissões de saídas, o crédito tributário foi lançado sobre as omissões de maior valor monetário, conforme a Portaria 445/98, art. 13.

Aduzem que essa infração deriva da contagem física de estoques de mercadorias e obedece às normas contidas na legislação, especialmente a Portaria 445/98, pela fórmula $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$, de modo que, se a fórmula contábil não estiver condizendo com a realidade encontrada na empresa, tem-se omissão de entradas ou omissão de saídas mercadorias. Dizem que, obviamente, as quantidades de cada item de mercadoria devem constar nos livros de inventários e nas Notas Fiscais regularmente escriturados, não se admitindo a apresentação de "ficha de estoque" ou "levantamentos paralelos" para justificar as diferenças de estoques encontradas pelo fisco. Aduzem que caberia ao contribuinte comprovar em qual item de mercadoria a contagem efetuada pelo fisco diverge da quantidade constante em documento fiscal regularmente escriturado ou da quantidade existente nos inventários inicial e final de sua escrituração fiscal. Lembram que a simples alegação de que o tempo é exíguo para conferir os levantamentos efetuados pelo fisco não pode prosperar, pois o controle dos estoques e a correta escrituração das entradas e saídas de mercadorias deve ser um ato contínuo da empresa. A ação fiscal foi concluída em setembro de 2014 para fatos ocorridos nos exercícios de 2011 e 2012, o que representa tempo mais que suficiente para quaisquer correções necessárias na escrituração fiscal da empresa.

Quanto ao item 8º, dizem os autuantes que esta infração corresponde ao ICMS Normal [leia-se: ICMS devido por solidariedade] que deveria constar na Nota Fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente.

Com relação ao item 9º, informam que esta infração corresponde ao "ICMS ST" [ICMS devido por substituição tributária] que deveria constar na Nota Fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente.

Dizem que neste caso "o fisco" opta por esclarecer a infração 8ª e a infração 9ª conjuntamente, uma vez que se referem à omissão de entradas de mercadorias inseridas no regime de substituição tributária e o impugnante repete os mesmos argumentos para ambas.

Rebatem a alegação da defesa de que, ao lançar a infração 8ª e a infração 9ª, o fisco estaria tributando a mesma mercadoria duas vezes em relação às omissões de saída dos produtos sujeitos à substituição tributária, uma vez que já lançou o imposto devido pelas omissões de entrada e saída. Os fiscais contrapõem que na contagem física dos estoques de mercadorias deste estabelecimento foi apurada tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas, porém, sendo as omissões de saídas maiores que as omissões de entradas, foi lançado o crédito tributário sobre as omissões de saídas, conforme consta na infração 6ª [leia-se: infração 7ª] e papéis de trabalho anexos.

Aduzem que, sobre as omissões de entradas de "mercadorias ST" [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária], presume-se que as mesmas foram adquiridas sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto normal e do imposto sobre substituição tributária, razão pela qual o fisco lança o ICMS normal [sic], devido por solidariedade (item 8º) e o ICMS ST [ICMS devido por substituição tributária] (item 9º), uma vez que a saída posterior das mesmas mercadorias será sem tributação, conforme previsto no art. 10 da Portaria 445/98.

Consideram que, sendo assim, não há por que se falar em "bis in idem", pois o fisco está lançando o crédito tributário sobre operações distintas.

Quanto à alegação da defesa de que o fisco não pode presumir a antecipação tributária com aplicação da MVA se não consegue precisar a origem da mercadoria, dizem os autuantes que, conforme disposto no art. 632, inciso VII, do RICMS/97, quando a mercadoria é encontrada sem documentação fiscal, presume-se que a mesma tenha origem em operação interna.

Concluem dizendo que as alegações apresentadas pelo contribuinte foram devidamente analisadas, sendo acatadas parcialmente somente as referentes ao item 3º, pois as demais alegações não trazem

nenhum fato novo capaz de modificar o crédito tributário lançado. Reafirmam a legitimidade do crédito lançado.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 227/250) sustentando que no caso do item 2º não houve dano ao erário, e a autuação acarreta enriquecimento ilícito do Estado, pois o imposto foi recolhido. Diz que a empresa recolheu ICMS em quantia superior à efetivamente devida, em razão da previsão de redução da base de cálculo de produtos de informática, tendo a empresa recolhido ICMS sobre o valor cheio. Reclama que o fisco fez uma distinção da contabilidade entre o estabelecimento remetente e o destinatário, como forma de justificar o creditamento indevido de ICMS recolhido na operação anterior, mas ocorre que a empresa, por ser do ramo varejista, possui inúmeras filiais (lojas), para as quais remete mercadorias através de seu Centro de Distribuição, e por isso o crédito tributário devido a qualquer um de seus estabelecimentos, por óbvio, pertence também aos outros, tendo em vista que se trata sempre da mesma empresa. Considera que a distinção entre estabelecimento remetente e destinatário, quando ambos pertencem ao mesmo sujeito passivo, tem objetivo claro de dificultar e restringir a utilização do crédito de ICMS recolhido pela empresa na operação anterior. Sustenta que o art. 25 da Lei Complementar 87/96 é claro ao regulamentar a questão dos saldos credores e devedores entre os estabelecimentos da mesma empresa. A partir da redação do *caput* do art. 25, considera que não há qualquer óbice, limitação ou condição para que os estabelecimentos de mesma titularidade do sujeito passivo compensem os saldos credores apurados, desde que tais estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado.

Observa que no § 2º do referido art. 25 foi definida a competência residual da lei estadual para regulamentar os “demais casos de saldos credores”, e, por consequência, se a competência outorgada à legislação estadual se aplica aos “demais” casos, por óbvio que não se aplica à hipótese tratada no *caput* do art. 25, que é expresso ao tratar das transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade e dentro do mesmo Estado.

Aduz que o inciso II do § 2º do art. 25, mencionado pelo fisco em seu “julgamento administrativo”, trata de transferência de crédito de um contribuinte para outro, ou seja, entre estabelecimentos de titularidades diferentes. Não se trata de transferência entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo. Afirma que, neste caso, a Lei Kandir, sem dúvida, ofertou a competência à legislação estadual para regulamentação, não havendo que se confundir com a hipótese do *caput* do art. 25.

A seu ver, a regra exposta no art. 25 somente possui dois requisitos para que se torne possível a transferência: *a)* estabelecimentos do mesmo titular; *b)* localizados dentro do mesmo Estado. Sustenta que qualquer restrição, impedimento ou modificação deste tipo de transferência é absolutamente ilegal.

Após a análise do art. 25 da Lei Complementar 87/96, o autuado passa a comentar o trecho da informação fiscal em que os autuados afirmam que, como houve pagamento de imposto indevido pelo contribuinte remetente, é assegurado a este o direito de solicitar a restituição da parcela de ICMS paga a mais, porém o estabelecimento destinatário não pode utilizar crédito do imposto destacado a mais em Nota Fiscal. O autuado aduz que, ao se confrontar o afirmado pela fiscalização com o art. 25 da Lei Complementar 87/96, se percebe uma distinção frontal, pois o dispositivo legal determina a compensação de saldos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, desde que localizados no mesmo Estado, e tal é o caso do presente Auto, já que o estabelecimento destinatário (impugnante) aproveitou o crédito do estabelecimento remetente, conforme lhe permite o art. 25 da Lei Complementar 87/96. Chama a atenção para o direito irrestrito ao abatimento dos créditos, de acordo com o art. 155, § 2º, I, da Constituição. Argumenta que, de acordo com o texto constitucional, se pode exprimir a vontade do constituinte de atribuir ao contribuinte do imposto o legítimo direito da compensação do imposto em sua escrita contábil. Por conta da sistemática imposta pela Carta, comumente nos referimos a “Crédito/Débito”, ou seja, o que foi pago na

operação anterior é creditado na operação subsequente, de modo que a lógica do imposto, portanto, é matemática, e a Constituição não institui vedação ao abatimento do crédito, de modo que a legislação infraconstitucional também não pode fazê-lo.

Reclama que, ao invés de reconhecer o crédito, o fisco baiano afirma que o crédito é válido, mas não reconhece a compensação em razão de diferenciação entre estabelecimento remetente e destinatário, sem observar que o direito ao aproveitamento do crédito é irrestrito, assim definido pela Carta, não podendo a legislação estadual impedir o abatimento. Frisa que tal direito, outorgado ao contribuinte, é oponível ao Estado, por autorização constitucional expressa, vale dizer, a impugnante não necessita observar se ocorrerá ou não saldo credor no estabelecimento centralizador, pois a Constituição atribui a titularidade do direito de abatimento ao contribuinte, e não ao Estado, de modo que é a impugnante a detentora do direito de abatimento do seu crédito, sendo inconstitucional a restrição de utilização deste crédito pelo fisco baiano.

Assinala que existe apenas uma restrição ao direito de abatimento de crédito, e esta é imposta também pela Lei Maior, conforme inciso II do § 2º do art. 155: a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, sendo que acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Pondera que essa é a única possibilidade que o fisco possui para opor ao contribuinte o direito negativo ao abatimento do imposto, sendo que a Carta oferece rol exaustivo, não permitindo inovações infraconstitucionais, e, sendo assim, impedir o abatimento do crédito alegando que o estabelecimento centralizador não pode auferir saldo credor é inconstitucional.

Prossegue dizendo que cabe à Lei Complementar disciplinar somente o “regime” de compensação do imposto, conforme o inciso XII, “c”, do § 2º do art. 155 da Constituição. Adverte que disciplinar o regime de compensação do ICMS não significa, nem de longe, estabelecer restrições ao direito de compensação do imposto pago, ou seja, do crédito, até porque o vocábulo “regime”, presente no dispositivo legal, remete à metodologia de compensação, que atualmente se dá diretamente na escrita fiscal dos contribuintes. Aduz que a doutrina vem há muito tempo insistindo que qualquer óbice à integral utilização do crédito de ICMS na escrita fiscal dos contribuintes constitui flagrante inconstitucionalidade. Cita neste sentido lições de Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon e Misabel Derzi.

Quanto ao item 3º, considera que a fiscalização se equivoca quanto a inclusão dos produtos Tampo de Vidro e Tampo para Pia Inox no Protocolo ICMS 104/09. Tomando por referência o art. 353, II, item 40, subitem 40.1, considera claro que as mercadorias sujeitas a substituição tributária no Estado da Bahia, relativamente ao Protocolo ICMS 104/09, são materiais de construção, porém Tampo de Vidro e Tampo para Pia não são materiais de construção, são materiais intermediários utilizados no acabamento de móveis, e, como os próprios nomes dos produtos já atestam, eles não foram aplicados na construção civil.

A seu ver, o entendimento da fiscalização de que Tamos de Vidro estariam incluídos no Protocolo ICMS 104/09 desrespeita o próprio protocolo, que exige a NCM da mercadoria específica sujeita ao regime de substituição tributária.

Para demonstrar o que alega, transcreve a cláusula primeira e parte do anexo único do referido protocolo, evidenciando que no anexo único não existe a descrição da mercadoria e da NCM para Tampo de Vidro ou Tampo para Pia Inox.

Frisa que todos os produtos listados no anexo único do protocolo têm aplicação na construção civil, não sendo produtos intermediários para finalização de móveis para residências.

Quanto à afirmação da fiscalização de que o Mandado de Segurança impetrado pela empresa diz respeito à suspensão da exigibilidade de um único outro Auto de Infração, o autuado contrapõe que a sentença proferida no aludido Mandado afirma que:

“... No que respeita ao mérito da demanda, com relação a pertinência do regime de tributação combatido, tem-se que o Protocolo editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ Nº 104/2009 datado de 10.08.2009, estabeleceu no seu artigo primeiro que nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no ANEXO ÚNICO, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, ‘Fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes’. Especificamente, o referido Protocolo, na Cláusula Segunda, dispõe:

O disposto neste protocolo não se aplica:

(...)

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

No caso em tela, a documentação carreada (fls. 52/79) noticia que a Impetrante, tem por objeto, dentre outros, a importação , exportação, comércio, indústria ...Exploração de serviços de informática (...) fabricação de jóias , roupas e adornos, compra e venda, fabricação de móveis, acessórios de uso doméstico, para vendas ao consumidor final no comercio varejista. Não consta das atividades da companhia a produção e comercialização de bens destinados a construção civil. As notas acostadas aos autos bem como o panfleto publicitário, evidenciam, em linhas de principio, que as pias e móveis vendidos, ativos que, por exemplo, poderiam, em tese, integrar o item 39.2 do Anexo ao Protocolo supra referido (artigos como banheiras, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos, etc.) são vendidos nas lojas e se destinam ao consumidor final e não à empreendedores da construção civil. O que afasta de plano a hipótese de cabimento da substituição tributária combatida. No Protocolo dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno. Não se destina ao comercio varejista...”

Com isso, o autuado considera que o Poder Judiciário reconhece o óbvio, que não se pode separar o Tampo de Vidro e Tampo para Pia do restante do produto oferecido ao consumidor final.

Faz a seguinte comparação em forma de silogismo:

- uma televisão, um celular, um sapato, uma impressora, uma cadeira... enfim, todos estas mercadorias contém plástico;
- o item 7 do anexo único do Protocolo ICMS 104/09 descreve “Revestimento de pavimento de PVC e outros plásticos – NCM 39.18”;
- significa dizer, então, que devemos separar o plástico de todos estes produtos, inseri-los no Protocolo ICMS 104/09, uma vez que, sem o plástico, que está no Protocolo ICMS 104/09, não se faz uma televisão, uma celular, um sapato, uma impressora...

Com esse raciocínio, considera mais que claro que o Protocolo ICMS 104/09 não se aplica a produtos intermediários, mas sim aos que serão utilizados diretamente na construção civil. Em face disso, indaga: sendo a impugnante uma empresa do ramo varejista, como pode ser sujeita à substituição tributária imposta à indústria e empresas da construção civil?

No que concerne aos Assentos Automotivos para Crianças – Bebê Conforto, Booster para Auto e Cadeira para Auto –, diz o autuado ter comprovado que a NCM das mercadorias não está inserida no

Protocolo ICMS 41/98, que trata de produtos automotivos, mas mesmo assim a fiscalização considerou que,

“... conforme dispõe o art. 353, inciso II, item 30 do RICMS todos os acessórios para uso automotivos estão inseridos na substituição tributária independentemente do NCM do produto. Apesar do NCM não constar no Protocolo 41/98, os assentos automotivos são acessórios para veículos automotores, estando, portanto, listados no artigo 353, II, item 30...”.

Refutando o entendimento da fiscalização, o autuado entende que o Protocolo ICMS 41/98 diz exatamente o contrário:

“Cláusula primeira - Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subseqüentes.”

Com essa transcrição, o autuado faz ver que a cláusula primeira do protocolo determina que os produtos estejam listados em seu anexo único, não se aplicando a substituição tributária a outros produtos que ali não constem. E dá exemplos: GPS, suporte plástico para GPS, cabo de som auxiliar R/L, insulfilme, materiais para blindagem, material de envelopamento de pintura, capa para cobrir veículo, etc. Aduz que todos esses itens têm aplicação exclusiva de uso automotor, mas não estão inseridos do rol do anexo único do Protocolo ICMS 41/98, de modo que, recair a exação, é desrespeitar o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual deve haver determinação legal expressão para incidência da exação.

Pondera que nunca foi recomendável adotar entendimento de rol exemplificativo para incidência de tributo, sob pena de o subjetivismo da administração pública tributar até o mesmo o ar que respiramos.

Prossegue argumentando que o Protocolo ICMS 41/98 não se aplica neste caso em razão da origem das mercadorias, conforme o disposto no § 1º da cláusula primeira:

“§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino.”

Com isso, o autuado considera que os produtos devem ser oriundos da indústria ou comércio de veículos automotores, ou seja, os produtos devem ser oriundos da fábrica ou da concessionária.

Aduz que, consultando os produtos em apreço, encontrou os seguintes exemplos contidos nas planilhas elaboradas pela fiscalização:

- a) CAD P/AUTO TUTTI BABY SAFETY CZ/XADREZ CZ 15/36K;
- b) CAD P/AUTO DELBABY 001 VERM/CINZA 9/36KG.

Afirma que as empresas Tutti Baby e Del Baby, que venderam essas mercadorias para a impugnante, não fazem parte da indústria ou comércio automotivo, e, portanto, conforme as

próprias disposições do Protocolo ICMS 41/98, não é possível atribuir o regime de substituição tributária aos produtos em questão.

Quanto aos itens 6º e 7º, diz que as diferenças apontadas pela fiscalização, após análise detida da impugnante em sua documentação, são originárias de transferências para filiais, que inclusive têm recolhimento do ICMS quando aplicável. Refuta o entendimento do fisco de que os apontamentos trazidos na defesa seriam insuficientes e não teriam o condão de alterar o lançamento.

Aduz que, no caso do presente lançamento, o relatório anexo, ao confrontar a quantidade de entradas com a quantidade de saídas, compara o saldo com o estoque da impugnante, e, segundo afirmação do lançamento, quanto [quando] esses resultados são confrontados, a quantidade do estoque é superior ao resultado de subtração de entradas com as saídas. Realizado o levantamento quantitativo, presumiu o fisco que a impugnante efetuou saídas sem cobertura fiscal e escrituração, motivo pelo qual autuou o contribuinte. Diz que, em levantamento realizado pela impugnante e já anexado na última manifestação, verificou-se que algumas Notas Fiscais de saída não foram baixadas em seu estoque, motivo pelo qual foi apurada a diferença apontada pelo fisco. Reafirma que, pela grande quantidade de itens apontados pela fiscalização, e não tendo sido concedidos os prazos inerentes no Auto de Infração, deve o órgão julgador conceder prazo suplementar para levantar os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial.

Quanto à alegação da fiscalização de que a impugnante tem a obrigação de manter atualizado seu estoque e que os anos cobrados são de 2011 e 2012, quando o lançamento foi realizado em 2014, o autuado contrapõe que esse não é um argumento relevante, pois não é simples otimizar 100% de toda a operação de uma empresa que atua em quase todos os Estados da Federação.

Considera que, pelo que foi exposto, bem como pela documentação acostada aos autos, se justifica a conversão do julgamento em diligência, caso não se decida pela nulidade do Auto de Infração.

A seu ver, teria restado devidamente caracterizado que o método de fiscalização eleito encontra divergência, pois teria ficado cabalmente comprovado que os resultados expostos em seus cruzamentos de dados constituem mera presunção. Entende que a realidade fática está demonstrada na amostragem realizada, comprovando que a impugnante mantém um controle fiscal rígido e não age à margem da legislação tributária.

Diz que, mesmo nos itens levantados por amostragem, não houve tempo hábil para reduzir todas as diferenças a zero, pela grande quantidade de documentos, e, se eventualmente for constatada alguma diferença nas quantidades de entradas, estoques e saídas, a impugnante tem o direito de retificar suas informações via Sintegra, mediante autorização da fiscalização, mas isto não quer dizer que esteja havendo saída de mercadorias sem documento fiscal, ou entrada sem recolhimento do ICMS devido por substituição.

Reafirma que a fiscalização, ao verificar a inconsistência, deve abrir prazo para apresentação de documentos que comprovem a inexistência das divergências, e que o fisco tem também o dever de orientação ao contribuinte, não resumindo sua função em cobrar o imposto, pois o ato de fiscalização compreende a revisão fiscal com a apresentação dos documentos fiscais e nos moldes requeridos, tendo em vista que o levantamento realizado foi quantitativo, ou seja, através de informações prestadas pelo contribuinte, que podem ter inconsistências, porém as inconsistências não são confissão do contribuinte, apenas equívoco operacional, pois é fato e teria ficado cabalmente demonstrado que a quantidade de entradas e saídas estão corretas, ocorrendo apenas divergência na declaração do estoque, pois não foram registradas em seu movimento diário. Conclui dizendo que as provas que já foram anexadas afastam por si só qualquer presunção de irregularidade e autorizam a realização de perícia nos livros da empresa.

Quanto ao item 8º, assinala que o lançamento tem suporte na infração que apurou o estoque da impugnante pelo método de levantamento quantitativo do estoque. Afirma que a fiscalização, no caso em questão, ocorreu na loja da impugnante, e não em seu Centro de Distribuição, de modo que o próximo passo é a venda final ao consumidor, já que não existe operação subsequente, conforme defende a fiscalização, e não se podem presumir operações subsequentes com venda a consumidor final. Aduz que as mercadorias foram transferidas do Centro de Distribuição para a loja, e não se trata de uma operação com terceiro, mas sim, de “empresas do próprio estabelecimento”. A seu ver, toda a legislação colacionada pela fiscalização se refere a presunção de aquisição de terceiro, mas não é o caso, pois a operação é de transferência e o Estado da Bahia sabe disso.

Reitera que está sendo tributado duas vezes o mesmo fato, situação essa que é vedada por lei. Dá como exemplo a mercadoria de código 001-000700398 – BIC A16 CALOU LULI RS. Observa que na planilha Estoque DemOmissões Entrada 2102 foi aplicada a alíquota de 17% sobre três unidades, e na planilha Estoque Dem ICMS NO Solidariedade 2012 foi aplicada novamente a mesma alíquota de 17% sobre as mesmas três unidades.

Aduz que, em voto realizado pelo Conselho de Contribuintes da Paraíba, Acórdão nº 6.324/2001, fica o ensinamento da questão abordada pela impugnante, conforme trecho que transcreve.

Diz que os produtos apresentados nesta infração constam nas planilhas das supostas omissões de entrada e saída, sendo flagrante o “bis in idem”, e dessa forma a ilegalidade é latente, seja pela inexistência de omissão de entrada ou saída, seja pela existência do “bis in idem”, cabendo a ao órgão julgador decidir pela improcedência da presente infração em favor da impugnante.

No tocante ao item 9º, observa que o lançamento tem suporte na infração que apurou o estoque da impugnante pelo método de levantamento quantitativo do estoque, e a fiscalização ocorreu na loja da impugnante e não em seu Centro de Distribuição, de modo que o próximo passo é a venda final ao consumidor, não existindo operação subsequente, conforme defende a fiscalização, e não se podem presumir operações subsequentes com venda a consumidor final. Afirma que as mercadorias foram transferidas do Centro de Distribuição para a loja, e qualquer que tenha sido o ICMS em substituição a ser recolhido, este foi realizado pelo Centro de Distribuição localizado na cidade de Camaçari. Considera que toda a legislação colacionada pela fiscalização se refere a presunção de que a filial foi quem adquiriu a mercadoria e supostamente seria a responsável pela substituição tributária interna no Estado da Bahia, mas não é o caso, pois a operação é de transferência do Centro de Distribuição e o Estado da Bahia sabe disso. Sustenta que qualquer autuação deve ser verificada na origem.

Reafirma que está sendo tributado duas vezes o mesmo fato, situação que é vedada por lei. Dá como exemplo a mercadoria de código 001-000700398 – BIC A16 CALOU LULI RS, observando que na planilha Estoque DemOmissões Entrada 2102 foi aplicada a alíquota de 17% sobre três unidades, e na planilha Estoque Dem Antecipação Tributária 2012 foi aplica a MVA de 57% sobre as mesmas três unidades.

Repete que em voto realizado pelo Conselho de Contribuintes da Paraíba, Acórdão nº 6.324/2001, fica o ensinamento da questão abordada pela impugnante, conforme trecho que transcreve.

Diz que os produtos apresentados nesta infração constam nas planilhas das supostas omissões de entrada e saída, sendo flagrante o “bis in idem”, e dessa forma a ilegalidade é latente, seja pela inexistência de omissão de entrada ou saída, seja pela existência do “bis in idem”, cabendo a ao órgão julgador decidir pela improcedência da presente infração em favor da impugnante.

Pede que sejam julgadas improcedentes as infrações atacadas. Reitera que seja concedido prazo razoável, tendo em vista a quantidade de itens listados, para levantamento da sua documentação fiscal e consequente prova de sua regularidade fiscal.

Dada vista dos autos aos fiscais autuantes, estes se pronunciaram (fls. 253/259) dizendo que, no tocante às alegações do autuado em relação ao item 2º, é cediço que o sujeito ativo da relação tributária tem o condão de legislar sobre as normas de cobrança do imposto, e a finalidade da legislação não é dificultar a vida do contribuinte, mas ordenar e disciplinar a forma como o tributo deve ser pago. Aduzem que, por ser o ICMS um imposto não cumulativo, a legislação disciplina a forma como o crédito fiscal de uma operação pode ser utilizado em outra operação, quer seja pela mesma empresa, quer seja por outra empresa, a fim de preservar o princípio constitucional da não cumulatividade, de modo que a não observância das normas regulamentares do tributo enseja a aplicação de penalidades ao contribuinte, pois a este foram impostas obrigações principais e acessórias que devem ser cumpridas.

Dizem que, apesar de já terem esclarecido as razões legais para a glosa parcial do crédito das operações com produtos de informática, reafirmam que, para a legislação do ICMS, os estabelecimentos de uma empresa são independentes entre si, devendo cada um fazer a escrituração de suas operações comerciais individualmente. Reportam-se às regras dos arts. 14, 26, 24, 25, 28, 29 e 31 da Lei nº 7.014/96, dos quais transcreve trechos.

Quanto à alegação do autuado de que o fisco, em vez de reconhecer o crédito, afirma que o crédito é válido, mas não reconhece a compensação em razão de diferenciação entre estabelecimento remetente e destinatário, reclamando ainda que, se o direito ao aproveitamento do crédito é irrestrito, assim definido pela Carta, não pode a legislação estadual impedir o abatimento, os fiscais contrapõem que, de fato, verificaram que o estabelecimento remetente destacou imposto a mais que o devido e, em tese, tem direito de solicitar a restituição do indébito, o que não se confunde com o direito de crédito pelo princípio da não cumulatividade, tampouco com o direito de transferir saldo credor ou devedor entre os estabelecimentos da mesma empresa. Acrescentam que, conforme prevê o art. 34, inciso XII, da Lei nº 7.014/96, é obrigação do contribuinte emitir e escriturar os documentos fiscais na forma prevista na legislação.

Quanto aos itens 3º, 6º, 7º, 8º e 9º, os autuantes afirmam que o contribuinte não trouxe nenhum fato novo, pois repete os mesmos argumentos da primeira impugnação, e por isso consideram que os esclarecimentos prestados na primeira informação fiscal são mais que suficientes para esclarecer a lide.

Concluem dizendo que as alegações apresentadas pelo contribuinte em sua manifestação foram devidamente analisadas, não sendo acatada nenhuma delas, e por isso reafirmam a legitimidade do crédito lançado no Auto de Infração.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 9 lançamentos.

Foi suscitada em preliminar a nulidade da autuação por falta de entrega dos demonstrativos fiscais, pois o fisco entregou um “pen drive” com os dados referentes a outros Autos de Infração relativos a outros estabelecimentos da empresa, mas em relação a este Auto a pasta virtual estava vazia.

Esta questão foi solucionada porque, ao ser prestada a informação, os fiscais autuantes fizeram a entrega dos demonstrativos fiscais e foi reaberto o prazo de defesa, conforme instrumentos às fls. 93/100. Dou por superada a preliminar suscitada.

Na defesa, o autuado afirmou que os lançamentos dos itens 4º e 5º foram quitados integralmente dentro do prazo, e requer a baixa dos débitos.

Quanto ao item 1º, na defesa originária, afora a reclamação da falta de entrega dos demonstrativos fiscais, foi dito apenas que a impugnante é uma empresa de grande porte, grande contribuinte do Estado da Bahia, reconhecendo algumas infrações, de modo a discutir apenas as divergências

jurídicas. Reaberto o prazo de defesa, em virtude da falta de entrega dos demonstrativos fiscais, o contribuinte apresentou nova impugnação, nada contestando no tocante ao item 1º. Infração caracterizada.

O lançamento do item 2º acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito na entrada de mercadorias cujas saídas dos remetentes deveriam ter ocorrido com redução da base de cálculo, sendo que as saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tivesse estornado o crédito fiscal recebido a mais.

O autuado impugnou o lançamento reclamando que a fiscalização afirmou que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida, porém nas planilhas não existe qualquer comprovação de que isto tivesse ocorrido, pois nelas não há menção ao Sintegra e não foram apresentadas as Notas Fiscais, prova esta que a seu ver cabe ao ente público.

As planilhas encontram-se às fls. 32/40. Elas indicam as datas, os números das Notas Fiscais, os CFOPs, o código e a descrição da mercadoria, os valores das operações e das bases de cálculo, a alíquota aplicada, o crédito utilizado, a alíquota correta e o valor do crédito considerado indevido. A defesa alega que não foram apresentadas as Notas Fiscais. Ora, as Notas Fiscais encontram-se em poder da empresa. Como as planilhas indicam os números dos documentos, competia à defesa verificar, em relação a cada documento, se o fisco incorreu em erro material.

Outra alegação da defesa é de que não teria havido prejuízo para o Estado, porque, como não foi reduzida a base de cálculo (na aquisição das mercadorias), consequentemente houve recolhimento de imposto em valor superior ao devido, e, de outro lado, as saídas realizadas pela impugnante também ocorreram sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais, com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

Se isso de fato tivesse ocorrido, ou seja, se, não obstante as entradas das mercadorias no estabelecimento do autuado terem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente creditamento do imposto a mais, também as saídas das mercadorias do seu estabelecimento tivessem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente debitamento a mais, seria razoável admitir-se que realmente não houve prejuízo ao erário, pois o creditamento em excesso seria compensado com o debitamento também em excesso.

Mas, pelo que consta nos autos, não foi isso o que ocorreu. De acordo com o adendo feito na descrição da infração, “As saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tenha estornado o crédito fiscal recebido a maior”.

Portanto, não é verdade que as saídas subsequentes das mercadorias do estabelecimento do autuado tivessem ocorrido “sem” redução da base de cálculo. A acusação fiscal imputa o contrário: as saídas ocorreram “com” redução da base de cálculo.

Sendo assim, o prejuízo ao erário é claro: o autuado, ao adquirir as mercadorias, se creditou do imposto sobre a base de cálculo “cheia”, e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo, sem que tivesse estornado o excesso do crédito.

O autuado alegou na defesa que as saídas também ocorreram sem a redução de base de cálculo. Mas apenas alegou. Não provou.

A defesa sustenta que os fundamentos da descrição da autuação restringem e limitam o direito de crédito de ICMS, mas toda e qualquer limitação ao crédito do ICMS deve obedecer ao princípio da não cumulatividade.

A glosa do crédito neste caso não ofende o critério da não cumulatividade. Nos termos do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição, a isenção ou não incidência não implicam crédito para

compensação com o que for devido nas operações subsequentes, e acarretam anulação do crédito relativo às operações anteriores. É ocioso dizer que a redução de base de cálculo tem a natureza jurídica de uma isenção parcial.

Mantenho o lançamento do item 2º.

O item 3º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.

O autuado questionou o lançamento relativamente a três categorias de mercadorias:

- a) “Tampos de Vidro” e “Tampos para Pia”;
- b) “Assentos Automotivos para Crianças”;
- c) “Caixas de Som”.

Com relação a Tampos de Vidro e Tampos para Pia, alega que não existe previsão legal de inclusão dessas mercadorias no regime de substituição tributária, haja vista que no dispositivo regulamentar que especifica as mercadorias sujeitas a esse regime não constam as mercadorias “Tampo de Vidro” ou “Tampo para Pia Inox”, e, ausente a previsão específica, é impossível o enquadramento de tais itens no regime de substituição tributária, em face dos princípios da tipicidade específica e da legalidade estrita.

Não há como deixar de reconhecer, em nome da segurança jurídica, da estrita legalidade e do princípio da tipicidade, que a legislação teria de ser precisa, objetiva, na indicação das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime.

Neste caso, o legislador, em vez de especificar, de forma objetiva, quais, precisamente, os materiais de construção sujeitos à substituição tributária, valeu-se de descrição genérica, que comporta descrições dos tipos “qualquer outro” e “outros”.

No ponto que interessa neste caso, o art. 353, II, 40.1, do RICMS/97, descreve as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nestes termos:

“40.1 - materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno listados nos itens 1 a 38 e 44 a 91 do Anexo Único do Protocolo ICMS 104/09;”

Quando se vai para o anexo único do Protocolo ICMS 104/09, não se encontra nem “Tampo de Vidro” nem “Tampo para Pia”.

O intérprete precisa então verificar se é possível enquadrar “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia” nos itens 1 a 38 e 44 a 91 do anexo único do Protocolo ICMS 104/09.

Ninguém se entende nesse ponto. Os autuantes, na informação fiscal, basearam-se nos itens 47, 48, 49, 50, 51, 52 e 60 do referido anexo único, conforme quadro reproduzido à fl. 203 dos autos, não deixando claro em qual dos itens estariam “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia”.

Já o CONSEF, através do Acórdão JJP 0024-02/14, em decisão citada pelos próprios autuantes (fl. 207), nos autos do Processo 279462.0001/13-9, de um Auto de Infração lavrado contra essa mesma empresa, concluiu que “Tampo de Vidro para Mesa” e “Tampo para Pia Inox” se incluem, respectivamente, nos itens 49 (NCM 70.05) e 69 (NCM 73.24) do anexo único do Protocolo ICMS 104/09. Consta na transcrição do voto proferido no citado acórdão que as NCMs naquele caso foram identificadas em Notas Fiscais constantes no processo.

Portanto, de acordo com a decisão da 2ª Junta deste Conselho, em julgamento de Auto de Infração lavrado contra essa mesma empresa, “Tampo de Vidro” se enquadra no item 49 do referido anexo único do citado protocolo, e “Tampo para Pia” se enquadra no item 69 do mesmo anexo único.

Os itens 49 e 69 do anexo único do Protocolo ICMS 104/09 têm a seguinte redação:

“49 - Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho – NCM 70.05”

“69 - Artefatos de higiene ou de toucador, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço – NCM 73.24”

Como se vê, não há a mínima menção, nos itens 49 e 69, a “Tampo de Vidro” ou a “Tampo para Pia”. Porém, tendo em vista que em decisão recente da 2ª Junta deste Conselho foi decidido que essas mercadorias se enquadram nos aludidos itens 49 e 69 do Protocolo ICMS 104/09, considero prudente admitir que assim seja, deixando que noutra instância prevaleça o que é justo e legal.

A defesa fez menção a um Mandado de Segurança impetrado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, e adianta que teria “encaminhado” na íntegra a sentença. Não juntou a cópia da sentença aos autos, mas, pela transcrição do trecho à fl. 117, o que o MM. Juiz determinou foi a suspensão da exigibilidade do crédito tributário supostamente devido pela entrada de mercadorias das NCMs 7005.1.00, 7324.1.00 e 6802.93.90, destinadas à impetrante, determinando que o impetrado [o Estado] não realize apreensões das mercadorias das referidas NCMs comercializados pela impetrante, sob o fundamento de não recolhimento do ICMS devido por substituição. O fato aqui é outro: glosa de crédito.

Quanto aos “Assentos Automotivos para Crianças”, a defesa sustenta que as mercadorias “Bebê Conforto”, “Cadeira para Auto” e “Booster para Auto” não fazem parte da substituição tributária. Apega-se ao princípio da tipicidade cerrada. Reclama que essas mercadorias não são especificadas no dispositivo regulamentar que cuida da substituição tributária. Frisa que as mercadorias em questão (Cadeiras, Booster e Bebê Conforto) se enquadram na posição 9401.80.00 da NCM, conforme Notas Fiscais emitidas pela impugnante. Aduz que no Protocolo ICMS 41/08 não consta a posição NCM 9401.80.00, o que impede o enquadramento dessas mercadorias no regime de substituição tributária.

Neste caso, a insegurança é ainda maior. Seria de bom alvitre que houvesse previsão clara, precisa e objetiva das mercadorias sujeitas a substituição tributária, em face dos princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade e da tipicidade, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime.

Originariamente, no RICMS/97, o item 30 do inciso II do art. 353 previa a substituição tributária em relação a peças e acessórios de veículos automotores que se enquadrassem nas posições da NCM taxativamente especificadas em seus subitens, nos quais eram listadas, uma a uma, as mercadorias consideradas objetivamente como peças e acessórios para veículos automotores, não dando margem a dúvidas quanto ao que estava ou não sujeito ao regime de substituição tributária. Porém, depois, por alguma razão, a redação do dispositivo foi modificada, passando o texto a descrever simplesmente “peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores”. Esse é o critério adotado no RICMS/12, cujo anexo 01 descreve “Peças, componentes, e acessórios para veículos automotores (exceto pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha)”.

Sendo assim, todos os componentes, acessórios e peças que possam ser utilizados em veículos automotores estão sujeitos à substituição tributária.

Noto que os fiscais acataram a alegação da defesa quanto a “Caixas de Som”, reconhecendo que razão assiste ao contribuinte, pois, apesar de esse tipo de Caixa de Som ser largamente utilizado em som automotivo, as chamadas malas de som, muito utilizadas aqui no Nordeste para “amplificar o som e perturbar a vizinhança”, têm de fato multiuso, estando assim fora do Protocolo ICMS 41/08 e do art. 353, inciso II, item 30, conforme Orientação DITRI/GECOT nº 2/08, item 1.

Os autuantes elaboraram novo demonstrativo para o item 3º, excluindo os valores das Caixa de Som.

Acato a revisão. O imposto do item 3º fica reduzido de R\$ 1.986,58 para R\$ 788,25.

O autuado impugnou o lançamento do item 6º alegando que a imputação fiscal desrespeita posição definitiva do STJ, haja vista que na transferência de ativo fixo entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não há incidência do ICMS, chamando a atenção para a Súmula 166. Cita o Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.125.133-SP e a decisão proferida no REsp 1116792/PB.

Para decidir neste caso, baseio-me no que prevê a legislação em vigor.

O ICMS incide sobre *operações* relativas à circulação de mercadorias (e sobre *prestações* de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal).

No caso de *transferência* – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, realmente, em princípio, não haveria incidência de ICMS, pois, a rigor, a transferência não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio, e, no direito comum, os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa, o que também perante o imposto de renda é inquestionável.

Todavia, mediante uma *ficção legal*, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são *autônomos*. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

.....

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, da supracitada lei complementar, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

O pagamento da diferença de alíquotas tem previsão no art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

.....

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes;”

Os cálculos não foram contestados.

Mantenho o lançamento do item 6º.

O autuado impugnou também os lançamentos dos itens 7º, 8º e 9º, efetuados com base em levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011 e 2012).

A defesa lamenta que o prazo de 30 dias para levantar todos os documentos fiscais que o presente caso exige foi um tempo muito exíguo. Alega que, se fosse dada a oportunidade para apresentação de tais documentos, teria levantado “muitos outros” documentos fiscais. Alega que, se o fisco tem o direito de relacionar documentos por amostragem, tal direito deve ser extensivo à impugnante, sob pena de infração ao princípio do contraditório e à ampla defesa. Toma por fundamento o art. 145 do RPAF e a Lei federal nº 9.784/99. Diz que o requerimento de prazo para dilação probatória é plenamente legal, pois a Lei federal nº 9.784/99 defende ao administrado a possibilidade de formular questões e apresentar documentos antes da decisão, conforme o art. 3º, inc. III, o que é corroborado com o art. 29. Requer que este Conselho conceda prazo suplementar para que a empresa levante os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial.

Não há previsão para dilação do prazo de defesa. Até 10 de abril de 2015, o prazo para impugnação do lançamento era de 30 dias. Com a alteração introduzida no RPAF pelo Decreto nº 16.032/15, a partir de 11 de abril de 2015 aquele prazo passou a ser de 60 dias. Este Auto foi lavrado na vigência da regra anterior. Indefiro o pedido de dilação do prazo para defesa.

No final da defesa, o autuado requer a realização de diligência ou perícia para que fique comprovado o direito da empresa, com fundamento no art. 145 do RPAF. Formulou três quesitos.

Não há nestes autos nada que justifique a realização de diligência ou perícia. Diligência e perícia são procedimentos dos quais se pode lançar mão em caso de necessidade de correção de erros ou obtenção de esclarecimentos. Para se decidir se há ou não necessidade de diligência ou perícia, é preciso que haja evidência de alguma coisa que precise ser saneada ou esclarecida. No caso de perícia, especialmente, é preciso que o requerente indique as razões pelas quais considera ser necessária tal providência. Não basta simplesmente requerer. É necessário fundamentar o requerimento. Se porventura foram detectados erros, estes teriam de ser indicados, pelo menos por amostragem. Caberia à defesa demonstrar que alguma Nota Fiscal não foi considerada pela fiscalização. Indefiro o requerimento.

Na informação fiscal, os autuantes comentaram a técnica do levantamento quantitativo de estoques, que segue a fórmula $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$, de modo que, se a fórmula contábil não estiver condizendo com a realidade encontrada na empresa, tem-se omissão de entradas ou omissão de saídas mercadorias. Observam que, como é óbvio, os estoques de cada mercadoria devem constar nos livros de inventário, não se admitindo a apresentação de “ficha de estoque” ou “levantamentos paralelos” para justificar as diferenças de estoques encontradas pelo fisco.

Como bem foi assinalado pelos autuantes, caberia ao contribuinte comprovar em qual item de mercadoria a contagem efetuada pelo fisco diverge da quantidade constante em documento fiscal

regularmente escriturado ou da quantidade existente nos inventários inicial e final de sua escrituração fiscal.

Considero caracterizada a infração imputada no item 7º.

Quanto aos itens 8º e 9º, os dados do levantamento fiscal não foram impugnados objetivamente. A defesa simplesmente alega que se opõe veementemente ao levantamento quantitativo, pois, sem a existência da infração realizada pelo método nefasto de comparativo de estoque (levantamento quantitativo), as infrações nascem falidas, sem qualquer sustentação.

Reclama que o Estado tributa duas vezes o mesmo fato gerador, pois tributa a mesma mercadoria duas vezes.

Isso não é verdade. Diferentemente das mercadorias do item 7º, que são mercadorias do regime normal de apuração do imposto, as mercadorias objeto dos itens 8º e 9º são enquadradas no regime de substituição tributária, e por essa razão os itens 8º e 9º devem ser analisados em conjunto, separados do item 7º.

A defesa alega que a mesma mercadoria é tributada duas vezes pelo fato de as mercadorias do item 8º figurarem também no item 9º. Isto não significa que esteja havendo tributação em duplicidade. No item 8º, a responsabilidade pelo imposto é atribuída ao autuado a título de responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias sem Notas Fiscais. Refere-se portanto o item 8º ao imposto devido por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento do autuado. Já no item 9º, o imposto diz respeito às saídas subseqüentes, sendo lançado a título de antecipação, relativamente às operações futuras, haja vista que as mercadorias – as mesmas do item 8º – são enquadradas no regime de substituição tributária.

Quanto à alegação da defesa de que o fisco não pode presumir a antecipação tributária com aplicação da MVA se não consegue precisar a origem da mercadoria, cumpre observar que, em se tratando de mercadoria sem documentação fiscal, presume-se que ela tenha origem em operação interna, até prova em contrário.

Foi alegado que a loja autuada não recebe mercadorias provenientes de outros Estados, pois a empresa tem Centro de Distribuição na cidade de Camaçari, e a antecipação ocorre no recolhimento pelo Centro de Distribuição, e não pela filial.

Os estabelecimentos são autônomos. O levantamento fiscal foi efetuado no estabelecimento autuado, e não no Centro de Distribuição. O que a fiscalização constatou neste caso foram entradas de mercadorias sem Notas Fiscais no estabelecimento autuado.

Estão caracterizadas as infrações dos itens 8º e 9º.

A defesa requer que as intimações referente ao cumprimento de qualquer exigência do presente Auto de Infração sejam encaminhadas para a Avenida Brigadeiro Luiz Antonio, nº 388 – 6º andar – Conjunto 63 – Bela Vista – São Paulo – SP – CEP 01318-000, em nome de João Alécio Pugina Junior, OAB/SP nº 175.844, sob pena de nulidade. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0008/14-0**, lavrado contra **NOVA CASA BAHIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 281.562,03**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 163.070,69 e de 100%

sobre R\$ 118.491,34, previstas no art. 42, incisos II, “a”, “d” e “f”. VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 52.672,20**, prevista no inciso IX do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR