

A. I. N° - 272041.0008/12-5  
AUTUADO - COMERCIAL SUPERAUDIO LTDA.  
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA  
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/09/2016

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0145-01/16

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. É vedada a utilização de crédito fiscal destacado a maior em documentos fiscal pelo destinatário, tendo sido respeitado o princípio da não cumulatividade. Documentos apresentados pela defesa reduzem a infração, mantendo-a parcialmente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA O ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO. Comprovado que a operação em tela não corresponde a fato gerador do imposto, a infração não procede. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. O sujeito passivo não conseguiu elidir a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de dezembro de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 50.839,20, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 01.02.41 Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, conforme demonstrativo, no montante de R\$ 37.110,32, ocorrências constatadas nos meses de janeiro, abril a novembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011. Consta que “*A empresa utilizou créditos fiscais a maior em decorrência de imposto a maior nos documentos fiscais*”.

Infração 02. 06.01.01 Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de R\$ 2.040,00, fato verificado no mês de março de 2009.

Infração 03. 07.15.02 Recolhimento a menor de ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, no valor de R\$ 11.688,88, fato verificado nos meses de fevereiro, abril e novembro de 2009, março de 2010, maio e junho de 2011.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 24 a 33, onde argui em sua defesa, após fazer breve resumo dos fatos motivadores da acusação fiscal, que o lançamento deve ser julgado improcedente, pelos motivos que exporá.

Quanto à infração 1, informa que verificando, por amostragem, algumas das notas fiscais geradoras dos créditos aproveitados e indicadas no demonstrativo fiscal anexado ao Auto de Infração constatou que, senão todas, muitas delas decorrem, por exemplo, de devolução de mercadorias outrora saídas do seu estabelecimento com o mesmo valor do imposto destacado nas notas fiscais de entrada.

Quanto às entradas em seu estabelecimento decorrentes de devolução de mercadorias, esclarece ter destacado nas notas fiscais de entrada o mesmo valor do ICMS que foi destacado na saída outrora feita da mercadoria.

Para comprovação do exposto, apensa algumas notas fiscais de entrada (por motivo de devolução), devidamente acompanhadas das respectivas e anteriores notas fiscais de saída.

Entende que se promoveu saídas (vendas a consumidor) que, posteriormente, foram desfeitas com a devolução das mercadorias, todo o ICMS destacado (débito) no documento fiscal por meio do qual se deu a venda em momento anterior deve regressar sob a forma de crédito no ato da devolução das mercadorias, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Estadual, o que seria inaceitável, dado que, assim como ao contribuinte não é dado deixar de pagar o tributo, ao Poder Público não é dado exigir mais tributo que do que o efetivamente devido, ante o princípio da estrita legalidade, segundo o qual é vedado aumentar tributo sem lei para tanto, consoante disposição do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, transcrito.

Menciona, reproduzindo, entendimento da doutrina, para concluir que ao não confrontar as notas fiscais de entrada (neste caso, as notas fiscais de devolução de mercadorias que ora seguem em anexo por amostragem) com as notas fiscais de saída das mesmas mercadorias emitidas em momento anterior, o autuante incorreu em erro de fato ou erro sobre o fato, dando por ocorrido o que não ocorreu, neste caso, o suposto aproveitamento indevido de crédito a maior, quando se viu, pelos documentos em anexo, que o aproveitamento se deu legitimamente.

No tocante à infração 2, alega que nenhum demonstrativo relacionado à mesma foi anexado à via do Auto de Infração disponibilizada ao contribuinte.

Consta da infração que o sujeito passivo teria deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Contudo, sem o demonstrativo relacionado à acusação fiscal em questão, não tem como identificar as operações sobre as quais o autuante teria se pautado para chegar às suas conclusões, nos termos do artigo 46 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, cujo teor transcreve.

Dessa forma, solicita ao responsável pelo lançamento fiscal que promova a identificação, em demonstrativo próprio, das operações que justificaram a acusação fiscal em questão, com o fornecimento de tal demonstrativo e a concessão de prazo para aditamento desta defesa sob a forma de manifestação.

Quanto à infração 3, aduz que o ICMS é um tributo não cumulativo, conforme dispõe o artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal “...*compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores...*”.

Ante o exposto, os valores exigidos a título de ICMS antecipação parcial nas aquisições de mercadorias constituir-se-iam em créditos (montante cobrado nas operações anteriores) a serem compensados com os débitos de ICMS apurados na revenda de tais mercadorias.

Por sua vez, se valores não foram recolhidos a título de ICMS antecipação parcial nas aquisições de mercadorias e, dessa forma, não geraram créditos para compensação com os débitos de ICMS apurados na revenda de tais mercadorias, conclui-se que nenhum prejuízo sofreu o Erário do Estado da Bahia, pois o que deveria ter sido recolhido sob a forma de antecipação acabou sendo

recolhido quando da revenda das mercadorias.

Dessa forma, entende não haver motivação para se exigir o imposto agora, sob pena de enriquecimento sem causa do Erário.

Por tais razões, solicita que o lançamento seja julgado nulo, ou ao menos, improcedente.

Informação fiscal prestada às fls. 59 e 60, pelo autuante, rebate a argumentação defensiva, afirmando, em relação à infração 1, o sujeito passivo fez uma “articulação semântica” para justificar suas alegações, vez que as alíquotas permitidas pela legislação do imposto são de 7% ou 12%, sendo vedada a possibilidade de usar alíquotas maiores que essas, sob qualquer pretexto, razão pela qual discorda das alegações da autuada, uma vez que a mesma contabiliza porém não informa quais seriam as alíquotas corretas o que justificaria a manutenção da autuação.

Não concorda com as razões defensivas expostas, diante do fato de que não foi informado na peça defensiva quais seriam as alíquotas corretas para as entradas de mercadorias, referentes às devoluções de vendas, e outras operações autuadas.

Lembra que a infração também trata de transferências de mercadorias e compras com alíquotas creditadas em valores superiores aos permitidos pela legislação, não abordados pela defesa, não tendo o condão de alterar a legislação tributária, sendo procedente a infração.

Quanto a infração 2, diz assistir razão em parte à autuada, vez que efetivamente não apresentou o demonstrativo de débito, o que sana no momento da informação fiscal, discordando do resto da argumentação defensiva, e mantendo o lançamento.

Para a infração 3, de igual forma, discorda das alegações defensivas, mantendo-a, vez que a antecipação parcial do ICMS possui base legal, não havendo cumulatividade em sua exigência.

Intimada a tomar conhecimento da informação fiscal, e receber cópia do demonstrativo (fls. 62 e 63), a autuada retorna ao feito para se manifestar através de sua procuradora (fls. 65 a 68), no sentido de que em relação à infração 1, o autuante não atentou para a sua argumentação anteriormente posta, vez que trouxe a devida prova, ainda que por amostragem, da sua insubsistência, indicando, inclusive, as alíquotas corretas, não tendo em qualquer momento concordado com o autuante, motivo pelo qual a infração não procede.

Para a infração 2, tendo sido sanada a entrega do demonstrativo, argumenta que a nota fiscal nele inserida refere-se operação de simples remessa em comodato, o que implicaria na inexistência de diferencial de alíquota a ser recolhida, sendo a acusação fiscal improcedente.

Na infração 3, alega não haver motivo para a sua manutenção, vez que pagou o imposto devido quando das saídas de mercadorias promovidas, o que torna o lançamento totalmente improcedente.

Retornando ao feito (fl. 72), o autuante argumenta que *“a SEFAZ não calcula ICMS por estimativa. O controle interno da empresa compete a ela exercer e não a SEFAZ. Assim, os créditos indevidos pelas várias e diversas entradas de mercadorias de informática e celulares são computados para débito de ICMS”*.

Na infração 2, mantém a autuação, sob o argumento de que a autuada não apresentou documentação idônea para comprovar o fato material.

Para a infração 3, indica que a autuada manteve a mesma tese, omitindo a informação de ilegalidade dos créditos a maior objeto da autuação, reafirmando a manutenção do Auto de Infração.

Distribuído o feito para julgamento, em 17 de julho de 2013, o feito foi convertido em diligência, a fim de que o autuante anexasse cópias das notas fiscais que ensejaram o lançamento, de acordo com os respectivos demonstrativos elaborados, e em se tratando de notas fiscais eletrônicas, fossem listadas as chaves de acesso, e após tal procedimento, entregar ao sujeito passivo, mediante recibo, os demonstrativos elaborados e já constantes do processo (fls. 08 a 20),

reabrindo-se o prazo de defesa de trinta dias, havendo manifestação do contribuinte, encaminhar ao autuante para elaboração de nova informação fiscal (fl. 75).

Em atendimento a tal pedido, o autuante anexou os documentos de fls. 40 a 933, observando que a empresa apresentou várias notas fiscais sem discriminação das mercadorias, tendo verificado cada documento de per si, ao longo da autuação.

Intimada do teor da diligência (fls. 934 a 940), a autuada não se manifestou.

## VOTO

O lançamento compõe-se de três infrações, todas devidamente contestadas pela empresa autuada, a qual não trouxe argumentos no nível de preliminares.

Ainda assim, constato que o lançamento sob o aspecto formal, atende aos requisitos de validade e eficácia, não se fazendo presente qualquer elemento que pudesse, ainda que de forma tênue, representar nulidade, não se vislumbrando qualquer dos aspectos previstos no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia RPAF/99, tendo, inclusive, o feito sido convertido em diligência, a fim de que os documentos fiscais arrolados no feito fossem de pleno conhecimento do contribuinte, garantindo, pois, o exercício de seu direito de defesa.

Da análise dos mesmos, observo que, em relação à infração 1, qual seja, a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, em sede de defesa, a empresa autuada justificou o fato, como decorrente de devoluções de vendas realizadas, acostando, por amostragem, documentos que elidiriam a autuação,

Tendo em vista os documentos acostados pelo sujeito passivo em sua defesa, que de forma efetiva, comprovam a origem das alíquotas e valores creditados pelo contribuinte, ainda que não aceitos pelo autuante, de forma inexplicável, e sem qualquer justificativa, ainda mais tratando-se de notas fiscais de entradas, os mesmos não podem ser desprezados.

Isso diante do fato de que tais documentos se reportam a devoluções, tendo a autuada o cuidado de estabelecer correlação entre a nota por ela emitida, e conseqüentemente levada a débito do imposto, e a nota fiscal de devolução.

Analisando os mesmos, verifico que em relação ao demonstrativo acostado pelo autuante às fls. 08 a 14, devem ser excluídos do lançamento as seguintes notas fiscais:

Para maio de 2009, a Nota Fiscal nº 9.927, por ser referente a devolução da Nota Fiscal nº 9.910 (fls. 40 e 41); igual a situação da Nota Fiscal nº 9.939, em relação à Nota Fiscal nº 9.928 (fls. 52 e 53)

Em junho de 2009, a Nota Fiscal nº 10.670, por conta de ser devolução da Nota Fiscal nº 10.667 (fls. 46 e 47);

No mês de julho de 2009, a Nota Fiscal nº 11.190, por ser relativa a devolução total das mercadorias (fls. 34 e 35);

Em janeiro de 2010, a Nota Fiscal nº 1.796, igualmente pelo motivo de ser devolução de mercadoria listada na Nota Fiscal nº 1.734 (fls. 38 e 39); mesma situação da Nota Fiscal nº 1.523, pela devolução da Nota Fiscal nº 1.520 (fls. 48 e 49).

Já no mês de fevereiro de 2010, a Nota Fiscal nº 2.087, pelo fato de ser devolução da Nota Fiscal nº 2.038 (fls. 42 e 43); mesma situação para a Nota Fiscal nº 2.047, devolução da Nota Fiscal nº 2.017 (fls. 36 e 37).

Não posso aceitar, todavia, a Nota Fiscal nº 10.692, diante do fato de ter sido apresentada como devolução da Nota Fiscal nº 10.693. As informações constantes nos dois documentos, não fazem prova da correlação entre as notas fiscais, até pelo fato do horário de emissão da Nota Fiscal de Entrada nº 10.692 (18:17:51), ser anterior ao da Nota Fiscal de Saída nº 10.693 (18:45:55) que teria

ensejado a devolução referida, na forma dos documentos de fls. 44 e 45, além do número do cupom fiscal emitido e informado na mencionada nota fiscal não corresponder ao da operação.

Quanto a março de 2009, embora a empresa tenha apresentado a Nota Fiscal nº 9.648, e dado como motivo ter sido emitida em devolução parcial quanto ao item “*cartão de memória sandisk/mirage, 1Gb, SD*”, da Nota Fiscal nº 1.635 (fls. 50 e 51), no demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 09, constato que a mesma não foi objeto de cobrança a qualquer título.

Desta forma, ficam alterados os seguintes meses e valores, mantidas as parcelas para os demais meses:

- Maio de 2009: R\$ 1.105,94 (Apurado) - R\$ 79,95 - R\$ 79,95 (Excluído) = R\$ 946,04 (Devido);
- Junho de 2009: R\$ 2.331,76 (Apurado) - R\$ 8,68 (Excluído) = R\$ 2.323,08 (Devido);
- Julho de 2009: R\$ 6.035,80 (Apurado) - R\$ 84,83 (Excluído) = R\$ 5.950,85 (Devido);
- Janeiro de 2010: R\$ 308,55 (Apurado) - R\$ 199,90 - R\$ 12,45 (Excluído) = R\$ 96,20 (Devido);
- Fevereiro de 2010: R\$ 505,93 (Apurado) - R\$ 99,96 - 18,95 (Excluído) = R\$ 387,02 (Devido);

Observo que embora argumentando que a quantidade de documentos era significativa, e o prazo para apresentação das provas muito curto, o contribuinte poderia ter ao longo da instrução processual trazido ao feito os demais documentos que comprovariam, eventualmente, a insubsistência do restante da infração, o que não aconteceu mesmo em se considerando o longo prazo entre a lavratura do Auto de Infração (dezembro de 2012) e o presente momento, mais de três anos, apesar, inclusive, de ter ao menos duas oportunidades após a apresentação da defesa para se manifestar, inclusive com reabertura do prazo de defesa.

Tratando-se, como comprovado, de operações de devoluções de mercadorias comercializadas a consumidores finais, nas quais o imposto tenha sido destacado ainda que erroneamente, em valores superiores aos previstos na legislação, seria legítima a apropriação do crédito fiscal nestes casos.

Desta forma, diante dos ajustes realizados, julgo a infração parcialmente procedente, no valor de R\$ 36.525,53.

Quanto à infração 2, a empresa autuada insurgiu-se, sob a alegação de que, não havia recebido qualquer demonstrativo da mesma, o que foi reconhecido pelo próprio autuante, que na informação fiscal, solicitou, e evidentemente foi atendido, para que tal demonstrativo chegasse ao sujeito passivo, o que ocorreu, oportunidade na qual, o mesmo alegou que o imposto não era devido, tendo em vista que a operação não era de aquisição de mercadoria destinada ao ativo imobilizado, e sim, “*simples remessa por comodato*”, CFOP 6949, alegação não reconhecida pelo autuante, o qual alegou a falta de provas por parte da empresa autuada.

Todavia, da análise dos fólios, verifico que foi acostada cópia da nota fiscal relativa à infração (fl. 69), que embora não prime pela qualidade da reprodução, pode ser analisada.

Trata-se da Nota Fiscal nº 8.774, emitida por IC Equipamentos Especiais Ltda., em 06 de outubro de 2008, com CFOP 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), não havendo qualquer destaque de imposto, inclusive tal observação consta no campo “*dados adicionais*” do documento.

Tal operação, ao não se submeter à tributação, não seria o instrumento apropriado para qualquer cobrança, como a realizada, ao menos baseada no documento listado na mesma, ainda que a operação global na qual tal documento estivesse eventualmente envolvido, deveria a fiscalização buscar o documento que se reportasse a operação tributada, o que no caso, não ocorreu, diante do fato de tratar-se de comodato, inclusive poderia ter acostado o contrato celebrado entre a autuada e seu fornecedor.

Logo, não existe qualquer certeza de que tal operação seja de aquisição de produto para o ativo imobilizado, como pretende o autuante, muito ao contrário, o que enseja a improcedência da autuação quanto a este item.

No tocante à infração 3, a tese defensiva é a de que o instituto da antecipação parcial atenta contra dispositivo constitucional, que sua prática não causou qualquer prejuízo para o Estado da Bahia, pois o que deveria ter sido recolhido sob a forma de antecipação acabou sendo recolhido quando da revenda das mercadorias.

Dessa forma, entende não haver motivação para se exigir o imposto agora, sob pena de enriquecimento sem causa do Erário. Já o autuante, sem maiores comentários manteve a autuação.

Em relação à antecipação parcial a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Esta é a base legal para que o Estado da Bahia possa, através de sua fiscalização tributária, realizar a cobrança de antecipação parcial para as empresas optantes daquele regime de tributação, vez que tal sistemática não implica em encerramento da fase de tributação.

Ou seja: em relação à substituição tributária, e antecipação parcial, incide a regra geral de apuração e recolhimento de todos os contribuintes, independentemente do regime pelo qual optaram, obedecendo a legislação posta, especialmente os artigos 8º e 12-A da Lei nº 7.014/96, já mencionados e transcritos linhas acima.

Por outro lado, não se pode falar em violação ao princípio da não cumulatividade do imposto, vez que os valores recolhidos a título de antecipação parcial podem ser, no momento da apuração mensal do ICMS, lançados a título de outros créditos, justamente para atender a tal princípio, e não poderia ser diferente.

Assim, o contribuinte poderia, sendo o caso, respeitado o prazo decadencial, se assim não tivesse agido, solicitar a apropriação dos créditos fiscais decorrentes de recolhimentos de antecipação parcial, junto à repartição fazendária de sua circunscrição.

A discussão não pode ficar circunscrita a alegação defensiva de que eventual não recolhimento do imposto a título de antecipação parcial não trouxe prejuízo para a Fazenda pública, pois se assim o fosse, tal prática não se configuraria como infração à legislação tributária, nos termos do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, especialmente o seu inciso II, alínea “d”, o qual determina a aplicação de penalidade consistente na cobrança do imposto devido, mais a multa:

*“quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por **antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares”*

Da mesma forma, o demonstrativo que embasou a autuação (fls. 14 a 20) não teve qualquer dado contestado pelo contribuinte, mesmo conhecendo o inteiro teor da acusação fiscal, e em relação a quais documentos fiscais se referiam, diante da diligência solicitada e realizada.

Observo, ainda, que a infração reporta-se a recolhimento a menor de imposto, e não há qualquer prova nos autos de que o procedimento adotado pela empresa autuada não causou prejuízo ao Fisco.

Desta forma, não procedendo os argumentos defensivos, à infração em tela fica mantida.

Em conclusão, voto no sentido de que o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE EM PARTE, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 1	R\$ 36.525,53
Infração 2	zero
Infração 3	<u>R\$ 11.688,88</u>
TOTAL	R\$ 48.214,41

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 272041.0008/12-5, lavrado contra **COMERCIAL SUPERAUDIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$48.214,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA