

PROCESSO - A. I. N° 279465.0010/14-4  
RECORRENTE - NOVA CASA BAHIA S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0139-01/15  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/03/2019

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0035-12/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração caracterizada. 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. **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. 2. 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. Indeferido o pedido de diligência ou perícia. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto a tâmpos de vidro e para pia inox, e não unânime em relação à assento automotivo.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 1ª JJF N° 0139-01/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 30/09/2014, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$117.457,60, sendo objeto do presente Recurso as infrações abaixo relacionadas:

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\$ 53.526,38, 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\$ 3.696,44, com multa de 60%;
6. 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\$ 53.106,96, com multa de 100%;*

*7. 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\$1.472,71, com multa de 100%;*

*8. 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\$ 718,57, com multa de 60%.*

A 1<sup>a</sup>JF exclui os valores exigidos referente “CAIXAS DE SOM” da infração 03, que resultou em uma redução de R\$993,00, mantendo os valores inalterados referente as demais infrações, conforme voto abaixo transcrito:

**VOTO**

“Este Auto de Infração é composto de 8 lançamentos.

*Na defesa, o autuado afirmou que os lançamentos dos itens 1º, 4º e 5º foram quitados integralmente dentro do prazo, e requer a baixa dos débitos.*

*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. 30/40. 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. 176 dos autos, não deixando claro em qual dos itens estariam “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia”.*

*Já o CONSEF, através do Acórdão JJF 0024-02/14, em decisão citada pelos próprios autuantes (fl. 180), 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 às fls. 106-107, 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: glossa 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 enquadravam 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.*

*Nota 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\$ 3.696,44 para R\$ 2.702,72.*

*O autuado impugnou também os lançamentos dos itens 6º, 7º e 8º, efetuados com base em levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011 e 2012).*

*A defesa alegou que teria sido verificado que algumas Notas Fiscais de saída não foram baixadas em seu estoque, motivo pelo qual foi apurada a diferença apontada pelo fisco. Porém, nesse sentido, não indicou sequer uma Nota que tivesse deixado de baixar no estoque.*

*Afirmou a defesa que estaria “entranhando” alguns documentos que conseguiu levantar a tempo de apresentar a sua impugnação. Não juntou nenhum documento fiscal nesse sentido.*

*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. Diz que 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. 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. Toma por fundamento o art. 145 do RPAF e a Lei federal 9.784/99, sob invocação dos princípios da razoabilidade e do informalismo.*

*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.*

*A defesa requereu 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. Indefiro o requerimento.*

*A defesa alegou que, do levantamento efetuado por amostragem, teria anexado (não anexou) Notas Fiscais de saída juntamente com a ficha de estoque de alguns produtos comprovando inconsistência da apuração dos levantamentos quantitativos. Além de não ter juntado as Notas Fiscais anunciadas, há que se convir que “fichas de estoque” (também não anexadas) não servem para demonstrar a regularidade quantitativa de entradas e saídas de mercadorias, porque entradas e saídas de mercadorias se comprovam mediante Notas Fiscais.*

*Foi apresentada uma listagem à fl. 114 com indicação, em suas colunas, do número da loja, código e descrição das mercadorias, datas, número das Notas, “Cop”, entrada, estoque e valor. A defesa não diz o que pretende demonstrar com essa listagem.*

*Na informação fiscal, os autuantes comentaram a técnica do levantamento quantitativo de estoques, que segue a fórmula Estoque Inicial + Entradas - Saídas = 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 6º.*

*Quanto aos itens 7º e 8º, 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 6º, que são mercadorias do regime normal de apuração do imposto, as mercadorias objeto dos itens 7º e 8º são enquadradas no regime de substituição tributária, e por essa razão os itens 7º e 8º devem ser analisados em conjunto, separados do item 6º.*

*A defesa alega que a mesma mercadoria é tributada duas vezes pelo fato de as mercadorias do item 7º figurarem também no item 8º. Isto não significa que esteja havendo tributação em duplicidade. No item 7º, 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 7º ao imposto devido por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento do autuado. Já no item 8º, o imposto diz respeito às saídas subsequentes, sendo lançado a título de antecipação, relativamente às operações futuras, haja vista que as mercadorias – as mesmas do item 7º – 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 7º e 8º.*

*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.”*

A recorrente em sede recursal requerer improcedência das infrações, com base nos fundamentos abaixo:

**DA INFRAÇÃO II – PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – DIREITO OBJETIVO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO-** o lançamento teve como base a utilização de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com redução do imposto. Alega, contudo, que na análise das planilhas apresentadas, não existe qualquer comprovação de que a recorrente tenha dado saída com redução do imposto. Declara que suas saídas foram realizadas sem qualquer redução e que não poderia ser impedida de utilizar o crédito destacado no documento fiscal para abater do imposto devido.

Sinaliza para dois Processos Administrativo de números 279463.0017/14-3 E 279463.0016/14-7, em que houve reconhecimento pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento a nulidade do julgamento da Junta por não ter considerado o crédito.

Sinaliza que por ser uma grande empresa do ramo varejista, possui inúmeras filiais (lojas), para as quais remete mercadorias através de seu Centro de Distribuição.

Entende, portanto, que 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.

Aduz que a distinção entre estabelecimento remetente e destinatário, quando ambos pertencentes ao mesmo sujeito passivo, *in casu*, tem objetivo claro de dificultar e restringir a utilização do crédito de ICMS recolhido pela Recorrente na operação anterior. Transcreve o artigo 25 da LC 87/96 para reforçar 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.

**DA INFRAÇÃO III- ENQUADRAMENTO INDEVIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

- a) **Tampo de Vidro e Tampo para Pia Inox – Protocolo 104/09.** Alega que a Junta de Julgamento e a Fiscalização equivocam-se quanto a inclusão dos produtos Tampo de Vidro e Tampo para Pia Inox no protocolo 104/09. Alega que não se referem a produtos da construção civil e, portanto, não estão enquadradas no referido Protocolo.
- b) **Dos Assentos Automotivos para Crianças – Bebe Conforto, Booster para Auto e Cadeira para Auto.** Neste caso, a Recorrente comprovou que o NCM das mercadorias não está inserido no Protocolo 41/08. Trata-se de produtos automotivos e 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.

**DA INFRAÇÃO VI - DAS INCONSISTÊNCIAS ENCONTRADAS – PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.** Em levantamento quantitativo do estoque, por espécie de mercadoria, o Estado da Bahia, alega haver falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de operações 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. Esclarece que as diferenças apontadas pela fiscalização após análise detida da Recorrente em sua documentação, são originárias de transferências para filiais, que inclusive tem recolhimento do ICMS quando aplicável. Aduz que a fiscalização deveria verificar a inconsistência, abrir prazo para apresentação de documentos que comprovem a inexistência das divergências.

**DA INFRAÇÃO VII- LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO – INEXISTÊNCIA.** A presente infração tem suporte na infração que apurou o estoque da Recorrente pelo método de levantamento quantitativo do estoque. Alega que a fiscalização no caso em questão ocorreu na loja da Recorrente e não em seu Centro de Distribuição, entendendo que a saída ali ocorrida seria ao consumidor final, o que não ocorreu! Contesta afirmando que não se pode presumir operações subsequentes com venda a consumidor final, quando o que realmente ocorreu foi uma operação realizada foi entre sua loja e o centro de distribuição, ou seja, transferência de mercadorias dentro do território Baiano. Reclama flagrante “BIS IN IDEM”.

**INFRAÇÃO VIII – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – ANTECIPAÇÃO DO ICMS – MVA – INEXISTÊNCIA.** Afirma 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 do Estado da Bahia, o que não foi o caso. Aduz que a operação é de transferência do Centro de Distribuição e que qualquer autuação deve ser verificada na origem da operação. Afirma ilegalidade, seja pela inexistência de omissão de entrada ou saída, seja pela existência do bis in idem. Requer seja julgado a improcedência da presente infração em favor da Recorrente.

Em relação à infração 3, considerando que em pesquisa acerca da matéria foi observada a existência de decisões divergentes oriunda da 2ª CJF, consagrando entendimentos contraditórios sobre o tema, com vistas a uniformizar o tratamento da matéria no âmbito deste Conselho de Fazenda, a 2ª CJF deliberou por converter o PAF em diligência à PGE para que a mesma se pronuncie a respeito do enquadramento das mercadorias (bebê conforto, booster para auto e cadeira para auto) no regime da substituição tributária.

Assim, entendeu o Procurador José Augusto Martins Júnior que os Assentos e partes de assentos para uso automotivo não estão albergados explicitamente no Protocolo 41/98 e, portanto, não estão no campo de incidência da substituição tributária.

#### **VOTO (Vencido quanto ao produto tampo)**

O presente Recurso Voluntário impetrado pela NOVA CASA BAHIA SA busca o reconhecimento de improcedência das infrações 2, 6, 7, 8, bem como a rejeição da parte remanescente da infração 3, imputadas através do A.I. n.º 279462.0010/14-4, em 30/09/2014.

Por oportuno, transcrevo abaixo parte do PARECER PGE/PROFIS, emitido em 05/08/2016 referente a processo semelhante, envolvendo o mesmo contribuinte (A.I. n.º **279465.0010/14-4**):

*“Nos termos dos art. 118, I, do Decreto Estadual nº 7629/99 c/c art. 20, da Lei Complementar nº. 34/2009, após análise do Recurso Voluntário de fls. 272/296, concluímos pelo PROVIMENTO PARCIAL do apelo do autuado, pelas razões que passamos a expander adiante, vejamos.*

*Gravita o presente Recurso Voluntário em torno das infrações 02, 03 (parcialmente), 06, 07 e 08, fundado nas seguintes alegações:*

*a) no que se refere à infração 02, aduz que o direito ao aproveitamento do crédito é irrestrito, não podendo a legislação estadual impedir o abatimento, por quanto a redação do caput do artigo 25 da LC 87/96, não impõe 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;*

*b) que a Junta de Julgamento e a Fiscalização equivocam-se quanto à inclusão dos produtos Tampo de Vidro e Tampo para Pia Inox no protocolo 104/09; c) que nas infrações 06 e 07 o levantamento foi inconsistente, sendo necessário, ao mínimo, a conversão do feito em diligência;*

*c) que pela documentação acostada aos autos, no que se refere à infração 06, justifica-se, sem sombra de dúvida, a conversão do julgamento em diligência;*

*d) em relação à infração 07, que as mercadorias foram transferidas do Centro de Distribuição para a Loja, não se tratando de uma operação com terceiro, mas sim de empresas do próprio estabelecimento dentro do território Baiano;*

*e) no que se refere à infração 08, as mercadorias foram transferidas do Centro de Distribuição para a Loja. Qualquer que tenha sido o ICMS em substituição a ser recolhido, este foi realizado pelo Centro de Distribuição localizado na Cidade de Camaçari.*

*Pois bem, estes são os argumentos trazidos à baila na peça recursal.*

*Em relação à infração 02 do lançamento, apesar da extensa alegação do apelo, entendemos que o cerne da questão reside num ponto fulcral, não abordado de forma clara pelo recorrente, qual seja, que as saídas subsequentes feitas pelo autuado se deram com redução de base de cálculo.*

*Em sendo assim, utilizando uma expressão do próprio recorrente, a lógica matemática por si só já espanca a tese recursal, pois se autuada se credita com o crédito cheio e, logo após, na operação interna subsequente, efetiva as saídas com base de cálculo reduzida (isenção parcial), por óbvio, o Estado da Bahia suportou crédito*

*a mais que o devido.*

*De mais a mais, apenas para não passar in albis, resta pacífico que a redução de base cálculo, conforme jurisprudência pacífica do STF, é uma espécie de isenção parcial, encartando-se, assim, nos lides de restrição de crédito preconizados na Carta Magna.*

*Doutro lado, seguindo a trilha do argumento de que o art. artigo 25 da LC 87/96, não impõe qualquer óbice para que os estabelecimentos de mesma titularidade do sujeito passivo compensem os saldos credores apurados, desde que tais estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado, também não merece suporte, senão vejamos.*

...  
*Ora, o raciocínio emprestado à questão pelo recorrente, numa leitura apressada, dá a entender absolutamente acertado, entretanto existe questão não ventilada no apelo, cujo enfoque é prefacial no caso em apreço, qual seja, que os créditos apurados sejam devidos.*

*Neste cenário, e esta é a razão do lançamento, os créditos apurados pelo recorrente foram lançados a maior, uma vez que as saídas subsequentes se operaram com redução de base de cálculo, e não de forma “cheia” como tentou induzir o autuado.*

*Logo, a regra do art. 25 da LC 87/96, por óbvio, está atrelada a condição de apuração de créditos efetivamente devidos, não créditos apurados a maior pelas saídas subsequentes alcançadas por isenção parcial.*

*Portanto, não há como se emprestar guarida ao recorrente.*

*No que concerne a infração 03, com a devida vénia ao posicionamento firmado pela decisão de piso, parece-me evidente o desacerto das conclusões, em face do princípio basilar incrustado nas relações obrigacionais tributárias do in dúvida pro contribuinte.*

*A questão é muito simples e adormece apenas numa análise, se os produtos Tampos de Vidro e para Pia Inox estão ou não albergados no Protocolo 104/09.*

...  
*Pois bem, cediço, acompanhando posicionamento já sedimentado no seio do CONSEF, que a classificação de produtos no bojo do regime da substituição tributária, regime este especial de arrecadação, demanda aferição duma dupla identidade, ou seja, que o produto além da NCM, possua uma descrição emoldurável a descrição do regime diferenciado.*

*Ora, na hipótese vertente, comungo com o recorrente, quando afirma, partindo duma análise do gênero para espécie, que os produtos objeto desta infração, não se encartam na categoria de material de construção, entendendo-se este conceito como materiais utilizados na construção de uma edificação, não se podendo, por se tratar dum regime de exceção ao regime legal, um elastecimento do conceito, salvo existente na descrição, de forma clara, esta continência, o que não é o caso da infração em testilha.*

*Desta forma, seguindo posicionamento já firmado em discussões sobre isenção de determinados produtos hospitalares, como a discussão tracejada no Auto de Infração nº 2991300084147, em que se seguiu a linha da técnica da “dupla identificação”, observando-se a perfeita coincidência entre a descrição da mercadoria e a respectiva classificação na NCM/SH.*

*Assim, por este motivo, accedo a tese recursal em relação a estes produtos, no sentido de que os mesmos não estão albergados pelo Protocolo 104/09.*

*Na mesma toada, esteado nas observações acima tracejadas, entendo merecer suporte as razões recursais quanto aos produtos Assentos Automotivos para Crianças, por falta de descrição precisa destas mercadorias, não estando seu NCM inserto no rol de produtos do Protocolo ICMS 41/08.*

*Em relação à infração 06, em que se alega uma suposta inconsistência no levantamento quantitativo de estoque, não trouxe o recorrente qualquer prova que sustentasse seu argumento, não se podendo emprestar qualquer guarida a refutação, por absoluta falta de lastro documental, que justificasse a realização de diligência.*

*Em relação à infração 07, com a devida vénia da tese sustentada no apelo, não há como se emprestar sufrágio, vejamos.*

*A conduta descrita na infração 07 é a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime ST.*

*Neste sentido, o lançamento enquadrou a conduta do contribuinte na normação do art. 6º, IV, da Lei 7014, cuja redação preconiza:*

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*(...)*

*IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.*

*Neste espeque, a refutação do recorrente carece de qualquer suporte, uma vez claramente presente no caso em apreço, as condições legais para imputação da infração, qual sejam, entrega de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal e, igualmente, entrega por terceiro.*

*A simples condição de ser outro estabelecimento do contribuinte não o exime da emissão da documentação fiscal pertinente, e, mais que isto, não o retira do espectro do princípio da autonomia dos estabelecimentos.*

...  
*No que toca as infrações 08, também trazigo posicionamento no sentido da impugnação inespecífica do recorrente, refutações estas incapazes de elidirem a responsabilidade tributária por solidariedade por adquirir mercadorias sem documentação fiscal, esculpida na infração 07 e, outrossim, imposto devido por substituição tributária, no que se refere a infração 08.*

*Vale repisar, que o fato das operações serem feitas supostamente por Centro de Distribuição do recorrente não o exime da necessidade da emissão de documento fiscal que dê suporte à alienação, sendo cabível a cobrança do imposto, por solidariedade e, igualmente, a antecipação tributária de responsabilidade do próprio contribuinte.*

*Em face do expedito, opinamos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, em relação à infração 03, encaminhando o presente feito à Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA para revisão do presente opinativo, conforme disposição regulamentar.*

*PGE/PROFIS, 05 de agosto de 2016.*

*José Augusto Martins Junior.*

*PROCURADOR DO ESTADO PGE/PROFIS.”*

E com base nos argumentos expostos pela Procuradoria, passo a análise das alegações da Recorrente em sua peça recursal.

No que se refere à infração 2, a recorrente reclama o direito ao aproveitamento irrestrito do crédito destacado em documento fiscal de aquisição de mercadorias em operação interestadual, alegando que, ao contrário da suposta alegação de ter se beneficiado de redução de base de cálculo quando da venda das referidas mercadorias, as saídas ocorreram com base “cheia”.

Ocorre que, em que pese alegar que o fiscal autuante presumiu que suas saídas foram beneficiadas com redução de base de cálculo, mencionando, inclusive, que não há nos demonstrativos elaborados qualquer comprovação de que isso tivesse efetivamente ocorrido, a recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento de prova que pudesse corroborar sua tese.

Caberia a recorrente, portanto, provar que no período fiscalizado o imposto foi calculado sobre os valores constantes em suas notas fiscais de saída, sem qualquer redução, o que não ocorreu.

Entendo, contudo, que, uma vez comprovada a aplicação do imposto em base de cálculo “cheia”, restará consequentemente provado que não houve prejuízo ao erário, pois, o eventual creditamento em excesso seria compensado com o debitamento também em excesso.

Assim sendo, e munida das devidas provas legais, poderá a recorrente, no Controle da Legalidade, requerer diligência para que sejam apreciados os fundamentos e a busca da verdade material.

Dessa forma, e considerando que a redução de base de cálculo tem a natureza jurídica de uma isenção parcial, a glosa do crédito não ofende o critério da não-cumulatividade, sendo subsistente a referida infração.

No que concerne à infração 3, e sendo certo afirmar que o devido enquadramento dos produtos ao regime da substituição tributária demanda que a correlata classificação fiscal (NCM) e sua descrição estejam devidamente previstas no embasamento legal, considero que os produtos (tampos de vidro, tampo para pia inox e assentos automotivos para crianças) não estão abarcados pelos Protocolos ICMS 104/09 e /08, respectivamente, não sendo, portanto, mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Concluo então pela insubsistência da infração 3, haja vista que a apropriação do crédito está legalmente amparada, restando evidenciado nos autos que se refere a mercadorias tributadas e

não substituídas, como entendeu o fiscal autuante.

No tocante à infração 6, ao tentar esclarecer que as diferenças apontadas pela fiscalização são originárias de transferências para filiais, não trouxe a recorrente prova de forma a elidir a referida infração.

Concluo, assim, que o pedido de diligência ficou também prejudicado, por falta de lastro documental. Ante o exposto, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II, “a” e “b” do RPAF/99, e considerando que a recorrente não trouxe aos autos prova documental que tenha o condão de modificar a decisão de piso, indefiro a solicitação de diligência perseguida, notadamente porque os elementos existentes no processo são suficientes para formação do meu convencimento.

A infração 7, por sua vez, versa sobre a falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, em decorrência de suposta aquisição de mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal. A infração 8, por sua vez, refere-se à falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo. A recorrente, em face das exposições acima, sinaliza para a ocorrência de flagrante “*bis in idem*”, por entender que referidas infrações atacam o mesmo fato gerador.

Ocorre que, a responsabilidade solidária imputada à recorrente na infração 7 está amparada no art. 6º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, que trata da solidariedade no pagamento do imposto devido pelo contribuinte de direito. Ou seja, o imposto deveria ter sido pago pelo remetente da mercadoria, se este tivesse emitido devidamente o documento fiscal, enquanto que o imposto atribuído à recorrente na infração 8 decorre da antecipação tributária devida pela recorrente, na condição de sujeito passivo por substituição.

A recorrente alega que não há aquisição de mercadorias de terceiro e sim mera transferência de mercadorias entre o seu Centro de Distribuição situado na cidade de Camaçari/Ba e o estabelecimento filial ora fiscalizado. Declara que o imposto por substituição foi realizado por este estabelecimento e não pelo estabelecimento fiscalizado, mas não realiza nenhum ato probatório nesse sentido nos autos.

Julgo, portanto, procedentes.

Diante do acima exposto, julgo Procedente em Parte as alegações recursais, dando PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, especificamente quanto a parte remanescente da infração 3.

#### **VOTO VENCEDOR (tampos de vidro e para pia inox)**

Peço vênia à nobre relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se reporta à Infração 3, pois entendo parcialmente pertinente a presente exigência fiscal, naquilo que se reporta ``as mercadorias “tampos de vidro” e “tampo para pia inox”. De fato, trata-se de mercadorias de uso na atividade de construção civil, para emprego das quais se exige a atuação de um profissional especializado, qual seja, um pedreiro.

Assim, julgo procedente em parte a Infração 3, no montante de R\$165,31, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
jun/11	6,55
jan/12	11,84
mar/12	9,66
abr/12	17,17
jun/12	13,35
ago/12	12,47
out/12	26,36
dez/12	33,00
jan/13	25,78
mar/13	9,13
<b>TOTAL</b>	<b>165,31</b>

**VOTO DISCORDANTE (Quanto ao produto assentos automotivos para crianças)**

Peço vênia à nobre relatora e ao relator do voto vencedor para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se reporta aos produtos “assentos automotivos para crianças” constante da Infração 3, pois entendo pertinente a exigência fiscal, assim como o é em relação às mercadorias “tampos de vidro” e “tampo para pia inox”.

O produto “assentos automotivos para crianças” possui a classificação na NCM 9401.80.00, estando sujeito à antecipação tributária por determinação do Art. 353, II, item 30, do RICMS/97 e item 28 do Anexo 1 do RICMS/12, já tendo sido firmado posicionamento neste sentido pela DITRI e por este CONSEF por meio, respectivamente, do Parecer nº 16.454/2011 e do Acórdão CJF nº 0064-12/16.

Reputo correta a Decisão recorrida ao manter a exigência em relação a estes produtos e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário em relação à Infração 3.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto ao produto tampo e, não unânime em relação ao produto assento automotivo para crianças, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0010/14-4**, lavrado contra NOVA CASA BAHIA S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$113.200,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$58.620,30 e 100% sobre R\$54.579,67, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, 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\$726,50**, prevista no inciso IX do mesmo artigo e da supracitada lei, com os acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

**PRODUTO “TAMPO”**

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiro(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Washington José Silva e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

**PRODUTO “BOSTER”**

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Washington José Silva, Luiz Augusto Fernandes Dourado e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Tampo)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR  
(Tampo)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DISCORDANTE  
(Assentos Automotivos)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS