

PROCESSO - A. I. Nº 207098.0007/18-8
RECORRENTE - LOGIN INFORMÁTICA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0057-06/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/01/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0290-12/20-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Não há incidência do ICMS quando não há a circulação das mercadorias. O Autuado emitiu notas fiscais tendo como destinatário o próprio estabelecimento, utilizando o CFOP 5.926, para formação de kit de mercadorias e correção do estoque. Infração parcialmente elidida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2018, no valor de R\$106.588,01, em razão de duas irregularidades, a seguir descritas, sendo objeto do Recurso apenas a Infração 02:

Infração 01 - 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de julho a dezembro de 2013 e janeiro e abril a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$39.174,60, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente e não é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que o Autuado deixou de efetuar o lançamento e recolhimento do ICMS de mercadorias tributadas sob a alegação de tratar-se indevidamente de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, tais como tablets, console de Xbox, mochila para notebook, programa para computador, suportes e outros.

Infração 02 - 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$67.413,41, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que o Autuado deixou de efetuar o lançamento e recolhimento do ICMS em operações com mercadorias tributadas, mediante a utilização do CFOP 5.926 a título de formação de kit de mercadorias.

A 6ª JJF julgou Procedente o Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão JJF nº 0057-06/18 (fls. 125 a 131), com base no voto a seguir transcrito:

“Verifico que foram observados todos os requisitos que compõem o AI, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF). Constam no presente PAF a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, os dispositivos da Legislação Tributária infringidos, a tipificação da multa, a base de cálculo do imposto, alíquota e valor do ICMS exigido, permitindo ao impugnante o pleno exercício do seu direito de defesa.

Destarte, não sendo constatada a existência de vícios que possam ensejar a nulidade do lançamento, adentro à análise do mérito.

No mérito, o presente AI foi lavrado em decorrência da constatação de duas infrações.

A primeira infração refere-se ao fato de o contribuinte ter deixado de efetuar o lançamento e o recolhimento do ICMS de mercadorias tributadas, sob a alegação de tratar-se indevidamente de mercadorias sujeitas à antecipação tributária.

A segunda infração trata da falta do lançamento e recolhimento do ICMS em operações com mercadorias tributadas mediante a utilização do CFOP 5.926, a título de formação de kit de mercadorias.

Com relação à infração 01, o autuado constatou a procedência da autuação e providenciou o parcelamento do valor lançado, conforme documento acostado à fl. 86, o que implica em confissão do débito e renúncia a defesa,

nos termos do artigo 99-A, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), transcritos a seguir:

Art. 99-A. Os sujeitos passivos poderão pleitear a liquidação em parcelas de débitos tributários em atraso, exigidos com base em Auto de Infração, Notificação Fiscal, Débito Declarado ou Denúncia Espontânea.

§ 1º O pedido de parcelamento produzirá os seguintes efeitos:

I - confissão irretratável e irrevogável do débito fiscal;

II - renúncia a qualquer ação judicial, defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos, implicando em renúncia ao direito de discutir o crédito tributário;

Por outro lado, o contribuinte se insurge contra o lançamento do débito tributário relativo à infração 02, da qual só acata o débito relativo às Notas Fiscais nºs 71367 e 78035, razão pela qual irá providenciar o pagamento.

Em suas razões de defesa, alega que a infração 02 envolve três situações distintas para utilização do CFOP 5.926, sendo que a terceira (situação 03) é a relativa às citadas Notas Fiscais nºs 71367 e 78035, acerca das quais, como já referido, reconhece que efetivamente incorreu em erro, portanto, para esses itens não existe lide, ficando mantida a autuação.

Na peça defensiva, o impugnante trata individualmente as situações que envolvem o uso dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) 5.926 e 1.926, que se referem à reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação.

Na situação 01, o defendente alega ter usado os referidos Códigos Fiscais 5.206 e 1.926 para ajuste de estoque, em razão do equívoco que incorreu no momento da entrada das mercadorias em seu estabelecimento.

Aduz que essas mercadorias foram lançadas com o código interno diverso do código do produto adquirido. Identificado o equívoco, afirma que deu saída para ele mesmo com o código errado usando o CFOP 5.926 de "reclassificação". Em seguida, emitiu uma nota fiscal de entrada para o mesmo produto, com a utilização do CFOP 1.926 também de "reclassificação", com o código interno de estoque correto para a respectiva mercadoria, fazendo, assim, o devido ajuste do seu estoque.

Em sua informação fiscal, o autuante assevera que o autuado não comprovou o equívoco alegado, uma vez que não trouxe aos autos nenhuma prova da entrada de mercadorias oriundas dos fornecedores que tenha gerado o código equivocado. Afirma que somente foram citadas as notas fiscais emitidas pelo autuado, tanto com CFOP 5.926 (saída) e CFOP 1.926 (entrada) e que tais notas apresentam descrições de itens diferentes entre a nota de saída e a correspondente nota de entrada.

Da análise da planilha demonstrativa e das notas fiscais acostadas pelo impugnante para fazer prova do procedimento adotado, constato que efetivamente assiste razão ao autuante. O exemplo ilustrativo que o autuado traz em sua peça defensiva, fl. 110, já demonstra a infração cometida.

Verifico, no exemplo, que o sujeito passivo emite uma Nota Fiscal de saída (CFOP 5.926) com um código e uma descrição e uma Nota Fiscal de entrada (CFOP 1.926), para reclassificar a mercadoria, com um código interno que diz ser o devido, só que com descrição de mercadoria divergente. Dessa forma, fica patente que as notas não guardam relação. Confirmo, inclusive, que não existe nenhuma outra informação nas notas fiscais que comprovem a alegação do autuado.

Como agravante ao procedimento, o autuante traz aos autos tela extraída da Escrituração Fiscal Digital (EFD), onde estão registradas 24 notas fiscais de saída do item Cabo USB 2.0 900043-1.8, supostamente reclassificado para Cabo HDMI/MINI HDMI CLE-80457-1.8M, conforme Notas Fiscais nºs 64364 (saída) e 64365 (entrada). Com base nessa constatação, concordo com o auditor quando afirma que esse procedimento é indicativo de que a reclassificação teve finalidade diferente da alegada necessidade de ajustar o estoque.

Observe que o contribuinte afirma que as operações se constituem em simples ajustes de estoque para correção de equívoco. Entretanto, não comprova a aquisição/origem dessas mercadorias com o código diferente do que utiliza, ao contrário, constato que alguns itens foram transferidos de filiais, com o código correto utilizado pelo contribuinte e, ainda assim, reclassificados.

O procedimento descrito pelo autuado, enseja o entendimento de que se está tentando descrever um equivocadamente "ajuste de estoque" para encobrir a ausência de mercadorias que saíram do estoque e que foram objeto de operações realizadas sem a devida tributação, ou seja, sem o devido lançamento e recolhimento do imposto. Assim, entendo assistir razão à fiscalização quando consigna no auto à prática de operações tributáveis como não tributáveis.

Constato que o volume das operações descritas para a situação 1 é significativo, e que o procedimento causou dificuldades para a fiscalização, inviabilizando uma auditoria quantitativa de estoque.

Assim, considero que o autuado não elidiu este item da acusação fiscal, e entendo ser o mesmo procedente. Mantenho a acusação.

Na situação 02, verifico que o sujeito passivo alegou a necessidade de formação de kit, pois assevera comercializar alguns itens na forma de kit, mas os fornecedores emitem a nota fiscal com os itens formadores do kit de forma discriminada.

Sobre a formação de kit, anoto que nada impede a empresa de efetuar esse procedimento, qual seja, comprar vários itens em separado e revender como um único item. No entanto, para assim proceder, precisa observar a legislação quanto à emissão das respectivas notas fiscais quando da agregação ou mesmo desagregação do kit, a fim de não gerar inconsistências nos estoques. Assim é que, para esse procedimento, a legislação criou códigos específicos - CFOP 1.926 e 5.926.

Verifico que o procedimento adotado pelo autuado está em desacordo com o que determina a legislação e orientação desta DITRI, conforme pode ser observado na seção “perguntas e respostas” (legislação/base de cálculo) mediante acesso ao endereço <https://www.sefaz.ba.gov.br>.

O desacerto na emissão dos documentos pode ser constatado nos exemplos que o próprio contribuinte utiliza para justificar, como correto, o modo como emitiu as notas fiscais de saída e de entrada para realizar o acerto fiscal, quando da formação dos kits para comercialização com mercadorias adquiridas de terceiros.

Anoto que no quadro que o autuado apresenta à fl. 69, logo na análise do primeiro item, pode ser observado que a nota fiscal de saída (CFOP 5.926), contém de forma discriminada os itens que compõem o kit, e na nota fiscal de entrada (CFOP 1.962), consta o registro de um dos itens que compõem o kit, como se esse fosse o novo item formado ou o kit resultante do agrupamento dos produtos.

O procedimento é claramente equivocado e não encontra amparo na legislação, sendo, conforme registra o autuante, de forma pertinente, contrário à orientação da SEFAZ, exarada pela DITRI/Gerência de Consultas Tributárias (GECOT) em diversos processos de consultas sobre a matéria, a exemplo do Parecer nº 20049/2008 que pode ser acessado no endereço http://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-20049-2008-ba_349635.html.

A orientação da SEFAZ é o de que na formação do kit, deve ser emitida nota fiscal de saída com CFOP 5.926 com a especificação do novo kit, sendo indicado no quadro “dados do produto” os itens que compõem a nova mercadoria. Essa nota emitida quando da formação do kit deve ser lançada no Registro de Saídas para documentar o ingresso do kit no Registro de Entradas do estabelecimento, com CFOP 1.926.

Entendo assistir razão ao autuante quando afirma que a forma como o defendente agiu na emissão das notas, efetivamente, não faz prova de que houve a formação do kit e, ainda, o ingresso no estoque dos itens individualizados.

Verifico que as cópias das notas constantes na mídia digital, entregue pelo contribuinte, comprovam que o procedimento adotado está em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso IV, alínea “b” do Conv. ICMS S/Nº70, que determina a inserção no campo “Dados do Produto” de todos os elementos de identificação de cada item.

Assinalo ser a descrição importante, pois quando da comercialização do kit, na emissão da nota de saída (5.102 ou 6.102), os componentes do kit devem ser discriminados e devidamente tributados de acordo com a legislação.

Interpreto que o procedimento consignado pelo contribuinte enseja o entendimento que, de maneira similar ao delineado na situação 1, está se tentando descrever uma equivocada formação de “kit” para encobrir a ausência de mercadorias que saíram do estoque, sendo objeto de operações realizadas sem a devida tributação, ou seja, sem o devido lançamento e recolhimento do imposto. Fica caracterizada mais uma vez a prática de operações tributáveis como não tributáveis.

Anoto que nos moldes da situação 1, o procedimento adotado pelo sujeito passivo para a alegada formação de “kit”, efetivamente, prejudica/inviabiliza uma auditoria de estoque, causando dificuldades para a fiscalização.

Sobre as notas fiscais não contestadas pelo autuado, conforme indica o autuante, fl. 115, entendo que ao silenciar sobre o fato, o contribuinte está admitindo a acusação.

Com relação ao fato arguido pelo sujeito passivo, que em fiscalização anterior não houve contestação sobre a legitimidade acerca das operações para formação de kit, concordo com a explicação da fiscalização sobre a existência de roteiros diferentes e irrelevância do procedimento nos exercícios auditados.

Pelo exposto, considero a infração 02, relativa à situação 02, também subsistente. Mantenho a autuação.

Assim sendo, entendo que o contribuinte não conseguiu desconstruir o feito fiscal, por conseguinte, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 141 a 153), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual informou que se tratam de operações efetuadas para mero ajuste de estoque, sem circulação mercantil de mercadorias e, portanto, fora do campo de incidência do ICMS, com a utilização dos Códigos Fiscais de Operações (CFOP) 5.926 (Saída) e 1.926 (Entrada), e que, em

razão da ausência de um CFOP mais específico para o ajuste de estoque supracitado, o código utilizado foi o que mais se aproximou da operação, por se tratar de “reclassificação de mercadorias”.

Disse que, na primeira situação, o ajuste de estoque se revelou necessário em razão de ter lançado equivocadamente, no momento da entrada, mercadorias com código diverso do código do produto adquirido, e que, para corrigir, deu entrada e saída dos mesmos produtos com os citados CFOP para efetuar o ajuste do seu estoque, conforme exemplos que demonstrou e planilhas e documentos fiscais que anexou.

Afirmou que não houve circulação jurídica das mercadorias e que não há incidência do ICMS no deslocamento entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, quanto mais quando é um deslocamento simbólico, como ocorreu no presente caso, citando a Súmula nº 166.

Asseverou que, na segunda situação, quando efetuou a formação de kit, também não houve circulação mercantil, física ou jurídica, apenas deslocamento simbólico, como no caso dos Servidores e Computadores ALL-IN-ONE (AIO), compostos de monitor (HD, placas e afins), mouse e teclado, em que a saída consta apenas um produto e o fornecedor discrimina todos estes itens.

Confessou que apenas se equivocou em relação à terceira situação, referente às Notas Fiscais nºs 71.367 e 78.035, que acobertaram operações em que o ICMS é devido, razão pela qual irá providenciar o correlato pagamento do débito.

Requeru diligência para embasar suas alegações e a reforma do Acórdão recorrido para que a Infração 02 seja julgada improcedente.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Dra. Bianca Sampaio Oliveira - OAB/BA nº 54.497.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em decorrência de duas infrações, ambas motivadas pela falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, sendo que apenas a Infração 02 é objeto deste Recurso, relativa à emissão de notas fiscais com a utilização do CFOP 5.926 para regularização do estoque a título de formação de kit de mercadorias e regularização do seu estoque.

Constato que não há necessidade da realização de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide.

O Autuado alegou que o ajuste de estoque se revelou necessário em razão de ter lançado equivocadamente, no momento da entrada, mercadorias com códigos diversos dos códigos dos produtos adquiridos, e para a formação de kit de mercadorias, em que a saída consta apenas um produto e o fornecedor discrimina todos os itens, a exemplo dos Servidores e Computadores ALL-IN-ONE (AIO), compostos de monitor (HD, placas e afins), mouse e teclado.

Afirmou ter se equivocado em relação às Notas Fiscais nºs 71.367 e 78.035, que acobertaram operações em que entende que o ICMS é devido, e por isso, iria providenciar o pagamento.

Da análise dos demonstrativos e dos documentos fiscais nele relacionados, constato que tanto o emitente quanto o destinatário de todas as notas fiscais são o próprio Autuado, não tendo ocorrido saídas das mercadorias acobertadas pelos referidos documentos.

Segundo dispõe o Art. 1º da Lei nº 7.014/96, os fatos geradores do ICMS são:

- “I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias;*
- II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;*
- III - a prestação de serviços de comunicação.”*

É possível ainda estabelecer a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis

sem pagamento do imposto, quando se verificar as hipóteses prevista no §4º, do Art. 4º da citada Lei nº 7.014/96.

Entretanto, no caso em tela, não se verificou a circulação de mercadorias nem a presunção da sua ocorrência, apenas reclassificação das mercadorias mediante procedimentos equivocados não previstos na legislação, já que o destinatário das notas fiscais era o próprio Autuado.

E o procedimento nem resultou na regularização de fato no estoque, já que as mesmas mercadorias saíram e entraram em razão das mesmas notas fiscais em que o emitente e o destinatário são o próprio Autuado.

Provavelmente, a aplicação de outros roteiros de fiscalização até apontasse o recolhimento a menor do ICMS, mas não há como se exigir tributo, se não há a circulação das mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou comunicação.

Observe ainda, pelo mesmo motivo, já que o destinatário das notas fiscais era o próprio Autuado, que também não há incidência do imposto em relação as Notas Fiscais nºs 71.367 e 78.035, reconhecidas pelo Autuado.

Visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que *“não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*.

Se não há incidência do ICMS nas transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular, não há como exigir o imposto sobre as operações realizadas, em que o destinatário é o próprio estabelecimento.

Entretanto, o Autuado efetuou procedimentos em desacordo na legislação tributária, que importam no descumprimento de obrigação acessória em relação à correta emissão de notas fiscais, implicando no disposto no Art. 157 do RPAF/99, transcrito abaixo:

“Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.”

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, de forma a aplicar a multa de R\$460,00, prevista no Art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207098.0007/18-8, lavrado contra **LOGIN INFORMÁTICA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.174,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de **R\$460,00**, prevista no XXII do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS