

PROCESSO - A. I. Nº 206830.0003/05-6  
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. (BOMPREÇO BAHIA S/A)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF nº 0304-05/06  
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE  
INTERNET - 22/05/2007

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0174-12/07

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração caracterizada. Mantida a Decisão. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Modificada a Decisão recorrida. Trata-se de material de embalagem utilizadas para acondicionar mercadorias que tiveram imposto pago por utilização. Nesta condição é lícito a utilização do crédito fiscal. Infração não caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multas por descumprimento de obrigações acessórias, de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Item “a” parcialmente elidido e item “b” mantido. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime quanto às infrações 1, 7 e 8 e unânime em relação à infração 2.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra o Acórdão JJF Nº 0304-05/06, da 5<sup>a</sup> JJF, que, por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, sendo objetos do presente Recurso as seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 1.645,69, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (trata-se de sacos de recepção, utilizados no acondicionamento de bens dos clientes quando da entrada no estabelecimento).
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 3.502,51, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária (trata-se de sacos destinados ao acondicionamento de pães, biscoitos e torradas, cujas saídas são desoneradas do imposto).
7. Deu entrada no estabelecimento a mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Foi aplicada multa no valor de R\$ 656,49.
8. Deu entrada no estabelecimento a mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Foi aplicada multa no valor de R\$ 238,49.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento por falta de elementos para a determinação da infração e por cerceamento de defesa.

No mérito, quanto às Infrações 1 e 2, o autuado alegou que os sacos arrolados na autuação eram materiais de embalagem e, portanto, geradores de crédito fiscal de ICMS. Em relação às Infrações 7 e 8, disse que as mercadorias não entraram no seu estabelecimento, pois retornaram aos fornecedores. Afirmou que cabia ao fornecedor escriturar as notas fiscais de entradas, bem como

apresentar ao fisco os elementos que comprovassem o retorno das mercadorias (art. 654, do RICMS-BA). Contestou a multa aplicada e a utilização da taxa SELIC.

Por meio do Acórdão JJF N° 0304-05/06, as Infrações 1, 2 e 8 foram julgadas procedentes, ao passo que a Infração 7 foi declarada procedente em parte. As Infrações 3, 4, 5, 6 e 9 também foram julgadas procedentes, uma vez que o autuado expressamente reconheceu o acerto da ação fiscal.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator afastou a preliminar de nulidade, alegando que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais, existindo elementos suficientes para se determinar com segurança as infrações e o infrator.

No mérito, as Infrações 1 e 2 foram julgadas procedentes. Quanto à primeira infração, explicou o ilustre relator que a apropriação dos créditos fiscais não era permitida, pois os sacos eram utilizados para acondicionar e lacrar os bens dos clientes que adentravam no supermercado e, portanto, eram alheios à atividade do contribuinte. No que tange à segunda infração, o relator explicou que os sacos em questão eram utilizados para acondicionar mercadorias com o imposto pago por antecipação tributária – pães, biscoitos e torradas –, situação em que o disposto no art. 97, “b”, do RICMS-BA, veda a apropriação do crédito fiscal correspondente.

As Infrações 7 e 8 foram julgadas, respectivamente, procedente em parte e procedente, tendo o ilustre relator fundamentado o seu voto no fato de que o autuado não comprovou o retorno das mercadorias em questão, a exceção das consignadas na Nota Fiscal nº 20958, cujo valor foi excluído da Infração 7.

Por fim, o relator explicou que não cabe a este colegiado apreciar as questões pertinentes à taxa SELIC e às multas aplicadas, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida pela 5ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, inicialmente, ratifica os termos da defesa interposta.

Preliminarmente, o recorrente diz que os valores cobrados nas Infrações 4, 5, 6 e 9 não podem ser mantidos no lançamento, pois já foram pagos (DAE à fl. 284). Afirma que o pagamento extingue o crédito tributário, nos termos do disposto no art. 156, I, do CTN.

Ainda em preliminar, foi suscitada a nulidade das Infrações 1 e 2, sob a alegação de cerceamento de defesa, uma vez que não foram apresentados todos os elementos necessários à caracterização das infrações. Diz que foi violado o disposto nos artigos 18, IV, “a”, e 39, III, do RPAF/99, e, por consequência, o previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal.

Adentrando no mérito, o recorrente, quanto às Infrações 1 e 2, explica que atua no ramo de supermercados e, para tanto, é imprescindível fornecer sacolas plásticas a seus clientes para que possam acondicionar os produtos comprados em sua loja, bem como para acondicionamento das mercadorias vendidas. Diz que essas sacolas plásticas são adquiridas de terceiros, com incidência de ICMS e, portanto, tem direito aos créditos fiscais correspondentes, em conformidade com o princípio da não-cumulatividade.

Afirma que os sacos para recepção e para acondicionamento não se confundem com materiais de uso e consumo, uma vez que acompanham os clientes e não retornam ao estabelecimento, a exemplo do que acontece também com as bandejas de isopor, filmes de PVC e sacos plásticos utilizados para acondicionar frutas e verduras, etc. Após definir o termo “embalagem”, o recorrente assegura que os sacos utilizados na recepção e no acondicionamento de mercadorias são considerados como embalagem e fazem parte do custo da sua empresa, o que diz gerar o direito à utilização do crédito fiscal correspondente, conforme o previsto no artigo 93 do RICMS/BA, cujo teor transcreveu. Para embasar sua tese, transcreve ementas de decisões proferidas neste CONSEF e no Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco, as quais reconheceram o direito à apropriação do crédito fiscal de ICMS referente à embalagem.

Discorre acerca do princípio constitucional da não-cumulatividade, ressalta que esse princípio não pode sofrer restrições por parte da legislação infraconstitucional, diz que as referidas embalagens são essenciais para o desenvolvimento de suas atividades, aborda a questão da

neutralidade do ICMS, tece considerações acerca da distinção entre crédito físico e financeiro. Ao finalizar, o recorrente afirma que são descabidas as acusações referentes à apropriação de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de embalagens (sacos), motivo pelo qual entende que as Infrações 1 e 2 são improcedentes.

Quanto às Infrações 7 e 8, o recorrente afirma que não houve omissão de registro de entrada, pois as mercadorias em questão retomaram aos remetentes. Diz que não lhe compete registrar, no seu livro Registro de Entrada, as notas fiscais que acompanharam os produtos rejeitados, pois essa obrigação cabe aos estabelecimentos que receberem as mercadorias em retorno, conforme disposto nos artigos 636 e 654 do RICMS/BA.

O recorrente diz que algumas empresas lhe enviam mercadorias sem o correspondente pedido, forçando uma venda. Porém, antes do recebimento dessas mercadorias, os controles internos da empresa são verificados e, caso as mercadorias não tenham sido solicitadas ou não correspondam aos pedidos realizados, elas são devolvidas ao remetente com a própria nota fiscal e sem ser registradas na empresa, como manda a legislação tributária estadual – artigo 636 do RICMS/BA. Aduz que, nos termos do Convênio ICMS 57/95, cláusula oitava, cujo teor transcreveu, cabe ao estabelecimento remetente informar o retorno das mercadorias não entregues.

Após discorrer acerca da força normativa de decreto do Poder Executivo e citar doutrina, o recorrente ressalta que agia em conformidade com o artigo 636 do RICMS-BA, isso é, vinha devolvendo ao remetente a mercadoria não solicitada, acobertada pela própria nota fiscal originária, observando essa circunstância nas primeiras vias dos documentos fiscais. Diz que não guardava nenhuma memória dessa operação, uma vez que a norma assim não exigia. Ressalta que o fisco está lhe impondo uma obrigação não prevista na legislação.

Menciona que, ao teor do disposto no art. 654, do RICMS-BA, caberá ao estabelecimento remetente, ao receber as mercadorias em retorno, emitir a correspondente nota fiscal de entrada. Salienta que não pode ser apenado em razão de não ter o remetente das mercadorias cumprido o previsto na legislação. Transcreve dispositivo regulamentar, para embasar sua alegação.

Diz que era o fisco quem deveria, utilizando o seu poder de polícia, efetuar as comprovações dos retornos. Sustenta que, no caso em tela, o fisco não considerou o princípio de que a boa-fé se presume, ao passo que a má-fé se prova. Ressalta que o fisco quer inverter o ônus da prova, passando para o recorrente uma incumbência de competir à fiscalização. Aduz que o fisco baiano poderia comprovar que as mercadorias não deram entrada no estabelecimento do recorrente mediante o exame dos seus livros fiscais e contábeis.

Afirma que o fisco está exigindo imposto com base em simples presunção, quando deveria prevalecer o preceptivo da legalidade. Menciona que, salvo no caso de importação, a entrada de mercadorias não é fato gerador do ICMS e, como no caso em tela se está presumindo que as mercadorias saíram, então o imposto já foi pago.

Diz que o lançamento tem que estar acompanhado das provas, ser claro e lúmpido, comprovar a ocorrência do fato gerador e conter a correta e clara tipificação. Para embasar suas alegações, transcreve farta doutrina e jurisprudência. Cita os princípios da segurança jurídica e da moralidade. Requer a nulidade das Infrações 7 e 8, por falta de prova das acusações, o que diz ter cerceado o seu direito de defesa nos termos do disposto nos artigos 2º, 18, II, do RPAF/99.

Alega que as multas indicadas no lançamento têm o caráter de confisco. Diz que deixar de aplicar multa confiscatória não é declarar inconstitucional ou ilegal a norma, mas sim preservar o princípio da segurança jurídica, uma vez que a função da pena não é provocar dano irreparável ao patrimônio do contribuinte. Cita doutrina e jurisprudência.

Sustenta que deve ser expurgado, da exigência, os juros calculados com base na taxa SELIC, a qual diz que não pode ser aplicada nas relações tributárias.

Requer a nulidade ou a improcedência das Infrações 1, 2, 7 e 8. Solicita que, em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN).

Ao exarar o Parecer de fls. 329 a 333, o ilustre representante da PGE/PROFIS, referindo-se às Infrações 1 e 2, afirma que não há como se classificar as embalagens como sendo bens de uso e consumo, pois elas são essenciais na formatação da operação de compra e venda, entrando no custo obrigatório do contribuinte. Quanto a essas duas infrações, o i. procurador opina Pelo Provimento do apelo voluntário.

No que tange às Infrações 7 e 8, diz que não há como recomendar guarda à tese recursal, pois não há nos autos qualquer prova de que as mercadorias em questão foram recebidas em retorno pelos remetentes. Afirma que a comprovação desse recebimento é difícil, entretanto, com base no princípio da supremacia do interesse público, entende que é perigoso transferir esse ônus de prova ao Estado. Após citar a teoria da carga dinâmica, o procurador afirma que no caso em tela, dentro das relações comerciais de uma empresa, nunca é demais conferir ao autuado a realização da contraprova da inexistência de relações comerciais com determinados fornecedores.

Diz que a utilização da taxa SELIC está prevista no art. 102, § 2º, II, do COTEB, não estando dentre as atribuições do CONSEF o exame da constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Ao finalizar, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar improcedentes as infrações 1 e 2, mantendo inalteradas as demais infrações.

Foram acostados aos autos, fls. 282/285 e 334, um requerimento para pagamento dos valores cobrados nas Infrações 4, 5, 6 e 9, bem como fotocópia de DAE e um extrato emitido pelo sistema de controle da SEFAZ, onde consta o recolhimento do valor de R\$ 34.492,06.

## VOTO

Inicialmente, afasto a preliminar de nulidade referente aos valores das Infrações 4, 5, 6 e 9, pois os valores já recolhidos serão homologados pela repartição fazendária competente no momento da quitação do Auto de Infração, sem que haja nova cobrança dessas importâncias já recolhidas.

Não acolho a preliminar de nulidade referente à falta de elementos necessários à caracterização das infrações, pois as acusações constantes no lançamento são claras, o enquadramento legal está correto, os demonstrativos acostados ao processo evidenciam a apuração dos valores cobrados e os elementos constitutivos do débito tributário. Também observo que foram acostadas ao processo fotocópias das notas fiscais que comprovam as infrações imputadas ao recorrente. Não há como prosperar a alegação de cerceamento de defesa, uma vez que as impugnações apresentadas demonstram que o recorrente compreendeu as acusações e exerceu plenamente o seu direito de defesa, impugnando com a devida fundamentação os diversos aspectos do lançamento. Dessa forma, considero que o lançamento está revestido de todas as formalidades legais previstas, não havendo qualquer irregularidade que contrarie as disposições contidas nos artigos 18 e 39, do RPAF/99.

Adentrando no mérito da lide, observo que na Infração 1 o recorrente foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento. Complementando a descrição dos fatos, os autuantes explicaram que se trata de “*sacos de recepção, para acondicionamento de bens dos clientes quando da entrada no estabelecimento*”.

Não há dúvida que a legislação tributária estadual (artigo 93, inciso I, alínea “a”, do RICMS-BA) reconhece o direito à apropriação dos créditos fiscais de ICMS decorrentes de aquisição de materiais de embalagem vinculados à comercialização de mercadorias tributadas. Contudo, os autuantes classificam os sacos arrolados nessa infração como materiais de uso e consumo do estabelecimento e, como prova, acostaram fotocópia das notas fiscais elencadas na infração em tela (fls. 236 a 254).

Examinando as fotocópias das notas fiscais acostadas pelos autuantes e a descrição da infração, constato que os sacos plásticos arrolados na Infração 1 possuem uma utilização específica: acondicionar as mercadorias ou bens particulares dos clientes que entram no estabelecimento do

recorrente. Dessa forma, depreendo que esses sacos não se confundem com os que são empregados na embalagem de mercadorias vendidas pelo recorrente. Entendo que esses sacos de recepção não estão vinculados às operações de saídas de mercadorias efetuadas pelo recorrente.

Tendo em vista a utilização dada aos sacos de recepção e a não vinculação deles à operação comercial realizada pelo recorrente, considero que os sacos de recepção são efetivamente materiais de uso e consumo do estabelecimento do recorrente e, portanto, a legislação tributária ainda não permite a apropriação dos correspondentes créditos fiscais. Além disso, saliento que a utilização desses sacos é a única forma de guardar os bens dos clientes quando da entrada no estabelecimento. Desse modo, a infração está caracterizada e, em consequência, foi correta a Decisão da 5ª JJF.

Na Infração 2, o recorrente foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária. Explicaram os autuantes que se trata de sacos destinados ao acondicionamento de pães, biscoitos e torradas, cujas saídas ocorreram desoneradas do imposto.

No caso em tela, os sacos são indubitavelmente utilizados como embalagem de mercadorias vendidas pelo recorrente e, conforme já explicado acima, o RICMS-BA reconhece o direito à apropriação dos créditos fiscais de ICMS decorrentes de aquisição de materiais de embalagem, quando vinculados à comercialização de mercadorias tributadas. Dessa forma, resta saber se as mercadorias que são embaladas nos referidos sacos são tributadas.

Os pães, biscoitos e torradas são mercadorias que têm o imposto recolhido por antecipação tributária, desse modo, entendo que são mercadorias tributadas em regime distinto do normal. Uma vez que os sacos são materiais de embalagem e as mercadorias são tributadas, acolho o opinativo da PGE/PROFIS, pois o recorrente faz jus aos créditos fiscais em questão. Assim, quanto a esse item da autuação, dou provimento ao Recuso Voluntário, para julgar a Infração 2 improcedente.

As Infrações 7 e 8 estão respaldadas em notas fiscais e demonstrativos acostados ao processo. As notas fiscais em questão foram coletadas nos Postos Fiscais da Secretaria da Fazenda, quando as mercadorias transitavam por este Estado com destino ao estabelecimento do recorrente. Essas notas fiscais são idôneas e estão destinadas ao recorrente, em consequência, são provas materiais das aquisições nelas consignadas.

Nas impugnações apresentadas, o recorrente alega que essas aquisições não entraram em seu estabelecimento, pois retornaram acompanhadas das citadas notas fiscais. Esse fato alegado pelo recorrente contraria as provas existentes nos autos e, portanto, cabe ao recorrente comprovar a veracidade dessa alegação, pois o ônus da prova cabe a quem alega. É certo que a legislação permite o retorno das mercadorias na própria nota fiscal quando não entregues ao destinatário, porém isso não exime o recorrente de provar sua alegação, o que não ocorreu.

Na impugnação inicial, o autuado, ora recorrente, comprovou o retorno de parte das mercadorias arroladas no lançamento, elidindo, assim, parcialmente a exigência fiscal feita na Infração 7. Todavia, no que tange à parte não comprovada, nenhum novo documento probante foi trazido aos autos e, portanto, a autuação subsiste.

Quanto às multas indicadas no lançamento, saliento que elas são as previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 para as infrações imputadas ao recorrente, não havendo o alegado caráter de confisco.

Relativamente à utilização da taxa SELIC na determinação dos juros de mora, ressalto que tal procedimento está previsto no art. 105 do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), com a redação dada pela Lei nº 7.753/00. Assim, a utilização da taxa SELIC é legal e, apesar das alegações recursais, não cabe a este órgão julgador apreciar a questão da constitucionalidade da lei, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Quanto à alegação de constitucionalidade da legislação tributária estadual, foi correto o posicionamento da 5<sup>a</sup>JF, uma vez que, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, não cabe a este órgão julgador apreciar tal matéria.

No que tange à solicitação de diligência, o pleito recursal não pode ser acolhido, pois os elementos existentes nos autos já são suficientes para o deslinde das questões. Ademais, o recorrente não fundamentou a solicitação da diligência, deixando de comprovar a sua necessidade, como expressamente exige o disposto no art. 145 do RPAF/99.

Em face do acima comentado, entendo que em relação às Infrações 7 e 8 a Decisão recorrida está correta, não havendo qualquer reparo a fazer.

Por se tratar de matéria de prova, poderá o recorrente apresentar comprovação dos retornos na fase do controle de legalidade.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar improcedente a Infração 2, mantendo inalterado o julgamento das demais infrações, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação à infração 2 e, em decisão não unânime quanto às infrações 1, 7 e 8, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206830.0003/05-6, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. (BOMPREÇO BAHIA S/A)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$36.402,63**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, II, “d” e VII, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$785,04**, previstas no art. 42, IX e XI, do mesmo Diploma Legal, homologando-se os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiro Fauze Midlej e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2007.

TOSLTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

DERALDO DIAS DE MORAES NETO – REPR. PGE/PROFIS