

A. I. N° - 206898.0236/12-6
AUTUADO - CORAÇÃO SUPERMERCADO LTDA.
AUTUANTE - LAURO DOS SANTOS NUNES
ORIGEM - INFRAZIRECÊ
INTERNET - 03.02.2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0320-01/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. Alegação defensiva de que descabe a exigência fiscal por se tratar de Depósito Fechado restou infirmada, tendo em vista que os elementos acostados aos autos comprovam que os procedimentos adotados pelo autuado foram incompatíveis com os procedimentos previstos no RICMS/BA/97 para depósito fechado. Infrações 01 e 02 subsistentes. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO E MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% e 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações 03 e 04 subsistentes. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. **a)** FALTA DE APRESENTAÇÃO QUANDO REGULARMENTE INTIMADO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Autuado não atendeu a intimação no prazo regulamentar para apresentação dos arquivos magnéticos. Infração caracterizada. **b)** FALTA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. MULTA. Infração caracterizada. 4. LIVROS FISCAIS. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. Apesar de intimado em diversas oportunidades o autuado não apresentou os livros e documentos solicitados. Excluídos da exigência os valores referentes a três intimações que foram emitidas e apresentadas ao contribuinte pela Fiscalização antes de expirado o prazo de 48:00 horas concedido na intimação anterior. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/06/2013, exige do autuado crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$251.515,49, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89 [art. 353, II, do RICMS/BA], no mês de junho de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.204,15, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas para comercialização, nos meses de julho, setembro e novembro de 2010, janeiro, março, maio a julho e setembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.073,73, acrescido da multa de 60%;
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$173.861,64, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias;
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$19.026,24, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;
5. Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, nos meses de janeiro a dezembro de 1009, janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, sendo imposta multa no valor de R\$36.409,73;
6. Deixou de apresentar livros fiscais, quando regularmente intimado, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$16.560,00. Consta se referir aos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, Inventário, RUDFTO, Notas Fiscais de Entradas e Saídas do período de 01/01/2009 a 31/12/2011. “A 1^a intimação R\$460,00, a 2^a intimação R\$920,00 e 11 intimações x R\$1.380,00 = Totalizando em R\$16.500,00;”
7. Falta de entrega de arquivo magnético, nos prazos previstos na legislação, o qual deveria ter sido enviado via internet através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), Omissão de entrega do arquivo, em 31/12/2001, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$1.380,00.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 2.232 a 2.250) arguindo, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por incompetência do Auditor Fiscal para efetuar o lançamento pelo fato de se tratar de empresa optante pelo Simples Nacional.

Frisa preliminarmente que esta Junta de Julgamento não pode ignorar o fato de que, por sua matriz, recolheu o ICMS, em todo o período fiscalizado, na condição de contribuinte optante do Simples Nacional, razão pela qual a autuação não merece prosperar, sobretudo porque a sistemática de tributação da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte como é a sua condição, obedece aos ditames da Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006 e das Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional.

Salienta que a escrituração dos livros fiscais do estabelecimento matriz fora levada a cabo como Empresa de Pequeno Porte (EPP) optante do referido regime especial e simplificado de tributação. Acrescenta que tanto é assim, que as operações foram escrituradas sem crédito, na entrada, ou débito, na saída, do imposto estadual. Diz que até o momento da fiscalização, e mesmo após esta, estava absolutamente ciente da sua condição de optante do Simples Nacional e que nessa condição deveria recolher, como de fato recolheu, o ICMS na forma da LC 123/2006, razão pela qual viu-se surpreendido com a notícia extemporânea de sua exclusão do Simples Nacional, com o início da fiscalização e, sobretudo, com a lavratura do presente Auto de Infração por Auditor Fiscal e não por Agente de Tributos.

Alega que mesmo que se considere que no período de 2009 a 2011, não estava incluído no Simples Nacional, é indubioso que no instante em que se iniciou a fiscalização, precisamente em 29/08/2012, conforme Termo de Início de Fiscalização constante dos autos, o próprio Relatório do Simples Nacional comprova que já estava incluído no aludido Regime Simplificado pelo menos desde 01/01/2012.

Invoca e reproduz o artigo 42, I, II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/1999, assim como o art. 107, §3º do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB (Lei nº. 3.956/81), com a redação dada pela Lei nº. 11.470/99, para ressaltar que esta Lei 11.470/99 modificou a estrutura de carreira dos Auditores Fiscais e dos Agentes de Tributos no âmbito do Estado da Bahia, excluindo da competência dos Auditores Fiscais o exercício da fiscalização das empresas optantes do Simples Nacional, conferindo aos agentes esta atribuição.

Sustenta que, por essa razão, o Auto de Infração falece de absoluta nulidade, uma vez que, de acordo com o art. 18 do RPAF, são nulos *os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente*. Menciona posição da doutrina e jurisprudência nesse sentido.

Prosseguindo, argui, também, a nulidade do Auto de Infração por extrapolação do prazo de fiscalização.

Frisa que, ainda em caráter preliminar, cumpre atacar a validade de todo o procedimento de fiscalização em razão da indubiosa extrapolação do prazo previsto no §1º do artigo 28 do RPAF, cuja redação transcreve.

Assinala que, uma vez que o inicio do procedimento fiscal está plenamente documentado e indicado no Termo de Início de Fiscalização (doc. 01), lavrado no dia 29/08/2012 (art. 26, II c/c art. 28, I, RPAF), e o encerramento da fiscalização se deu em 19/06/2013, com a lavratura do próprio Auto de Infração (art. 28, VII, RPAF), é imperioso concluir que o prazo de 90 (noventa) dias previsto na norma acima citada fora totalmente extrapolado. Acrescenta que as eventuais prorrogações sucessivas previstas no mesmo dispositivo regulamentar deveriam observar a doi) requisitos indissociáveis, no caso: a formalização mediante comunicação escrita; realizadas por ato de autoridade competente.

Ressalta que, entre a data de início da fiscalização (29/08/2012) e o seu término (19/06/2013), passaram-se quase trezentos dias, sem que houvesse qualquer comunicação escrita de prorrogação ou dilação de prazo por parte do autuante, que, reitera, não era a competente para o exercício da ação fiscal.

Diz que desse modo, tem-se que nenhum dos dois requisitos necessários para a prorrogação do prazo da ação fiscal foram observados na prática, maculando por completo o procedimento de fiscalização e o lançamento tributário daí decorrente.

Registra que lhe foi causado prejuízo pela irregular dilação de prazo do procedimento fiscal. Primeiro, diante da própria sujeição indevida da empresa à fiscalização procedida por autoridade incompetente, que lhe surpreendeu sobremaneira com sua insistência em permanecer no equívoco quanto às suas atribuições funcionais, e, segundo, pelas sucessivas, e renitentes, intimações do Auditor Fiscal concernentes a inúmeras documentações que, a par de não serem de sua alcada fiscalizatória, não poderiam mais ser fiscalizadas após a extrapolação do prazo regulamentar, o que acabou majorando indevidamente a multa aplicada na infração 06, que revelam justamente a renitência própria de quem pretendia mais do que simplesmente fiscalizar, conforme será demonstrado em tópico específico.

Prosseguindo, diz que caso eventualmente sejam ultrapassadas as preliminares arguidas, o que admite *ad argumantandum tantum*, cabe chamar a atenção para a natureza do estabelecimento autuado, pois se trata de um Depósito Fechado, conforme definido pelo artigo 661 do RICMS/97.

Alega que na qualidade de depósito fechado, conforme comprovam as fotografias que anexa (doc. 02), é o estabelecimento do contribuinte que não efetua nem compras (pagamentos) nem vendas (recebimentos).

Afirma que, por óbvio, como se trata de um estabelecimento constituído tão somente para a armazenagem provisória de mercadorias, cujas entradas e saídas são meramente simbólicas, pois as operações são, na realidade, realizadas pelo estabelecimento matriz, não incide ICMS nas saídas efetuadas “*com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado*”, conforme o art. 6º, VI, “b”, RICMS/97 c/c art. 3º, VI, “b” da Lei nº. 7.014/96, razão pela qual não se pode falar que o estabelecimento deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, seja o ICMS-Substituição Tributária, seja o ICMS-Antecipação Parcial, pois tais recolhimentos são efetuados pelo estabelecimento matriz.

Assevera que esse motivo, é suficiente para o julgamento de total improcedência das infrações 01 e 02.

Diz que ainda que assim não fosse, é mister anotar a absoluta ilegalidade e inconstitucionalidade da Antecipação Parcial do ICMS, na medida em que, além de constituir tributação de provável fato futuro, ou seja, que sequer pode ocorrer, difere completamente da hipótese de antecipação prevista no artigo 150, § 7º, da CF.

Tece amplo comentário sobre a legislação tributária e as espécies de antecipação do imposto, parcial e substituição tributária.

Salienta que a hipótese analisada e julgada pelo STF é totalmente diferente daquela veiculada da antecipação parcial, em que não há substituição, pois o imposto é cobrado do próprio contribuinte.

Manifesta o entendimento de que a antecipação parcial do ICMS constitui-se tão somente num astuto, ilegal e imoral instrumento arrecadatório, que não encontra qualquer fundamento nem na Constituição Federal nem na Lei Complementar 87/96, razão pela qual deve ser completamente afastada por ilegalidade e inconstitucionalidade.

Frisa que noutro giro argumentativo, ainda que se considere que a cobrança do ICMS antecipação parcial é legítima, o que admite tão somente para fins de argumentação, é mister observar que o lançamento do imposto ainda permanece insubstancial. Acrescenta que, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade, mediante o qual o ICMS será *não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*” (Art. 155, § 2º, I, CF), o ICMS ora cobrado, relativo à entrada de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, é devidamente pago no momento da saída das mercadorias que comercializa.

Menciona que isto ocorre porque o valor do imposto incidente sobre a aquisição da mercadoria constitui crédito fiscal do estabelecimento, a ser compensado com o tributo devido nas operações de venda posteriores, conforme artigo 93, I, “a” do RICMS/97.

Sustenta que, mesmo sabendo que o ICMS-Antecipação Parcial é devido, de forma excepcional, no momento da entrada do bem no território do Estado e não na saída, conforme sói ocorrer na maioria das operações, ainda assim não se poderia cobrar o montante do imposto devido neste Auto de Infração, mas apenas e eventualmente o valor relativo a juros pelo atraso no pagamento/recolhimento, pois, conforme dito, o valor das mercadorias autuadas servem como crédito fiscal a ser compensado com o montante apurado de ICMS no momento da saída das mercadorias comercializadas. Ou seja, o imposto cobrado é sempre pago, embora com algum atraso, pois deveria ser recolhido na entrada e o foi apenas na saída. Alega que se há o recolhimento mesmo foram do prazo regulamentar, não há porque cobrá-lo novamente (*bis in*

idem), senão apenas o valor dos acréscimos moratórios porventura incidentes em decorrência do atraso no adimplemento.

Reporta-se sobre as infrações 03 e 04, afirmando que não merecem prosperar. Primeiro, pela razão já elencada em tópico precedente, uma vez que as entradas efetuadas no depósito fechado são meramente simbólicas.

Diz que, por outro lado, trata-se de uma penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, assim, uma vez constatado o cumprimento da obrigação principal, deve ser afastada a aplicação da referida multa. Acrescenta que, além disso, é preciso levar em consideração que a ausência de escrituração das notas fiscais que documentam operações de entrada não causaram um recolhimento a menos do imposto, mas um pagamento a maior, haja vista que tais entradas geram o direito a crédito para abatimento com o débito correspondente à saída das mercadorias.

Destaca que a ausência desta escrituração, longe de ter causado um prejuízo ao erário, levou a um aumento considerável no valor imposto devido e pago, pois os créditos decorrentes das operações de entrada de mercadorias tributáveis constituíram um montante para abatimento do imposto no encontro de contas efetuado ao final do período de apuração. Diz que se deixou de escriturar as operações de entrada, então é certo que ao recolher o ICMS devido nas saídas destas mercadorias acabou pagando um montante tributário a mais que o devido.

Assinala que, uma vez que o estabelecimento matriz deixou de aproveitar os créditos das entradas de mercadorias, mesmo aqueles escriturados, em razão de estar incluído no Simples Nacional, é imperioso que estas entradas não escrituradas de mercadorias tributáveis, no estabelecimento filial (infração 03), sejam levadas em consideração para fins de abatimento do imposto ora cobrado, haja vista tratar-se de crédito de ICMS plenamente aproveitável na sistemática da não-cumulatividade. Já quanto às operações com mercadorias não tributadas (infração 04), afirma que não se constata o prejuízo advindo da não escrituração, sendo esta mais uma cobrança indevidamente lançada no presente Auto de Infração.

Conclui chamando a atenção desta Junta de Julgamento para a duplicidade na imposição da presente multa, uma vez que o estabelecimento matriz da empresa Impugnante já está sendo cobrado pela falta de escrituração das mesmas notas fiscais aqui elencadas – conforme Auto de Infração nº. 206898.0237/12-2, lavrado em 20/06/2013 (doc. 03), resultando, portanto, numa dupla imposição de penalidade (*bis in idem*) absolutamente indevida e sem correspondência legal.

Quanto às infrações 05 e 07, argui a nulidade das sanções impostas.

Alega que, uma vez que deixou de fornecer arquivo magnético através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), descumprindo, assim, tão somente uma obrigação de natureza acessória que não estava obrigado a cumprir por ser um “Depósito Fechado”, o autuante além de aplicar uma multa fixa no valor de R\$1.380,00, imputou-lhe outra penalidade pelo mesmo fato, impondo, deveras, outra multa no percentual de 1% das entradas ou saídas de mercadorias em cada período de apuração, violando frontalmente o princípio do “*non bis in idem*”.

Assevera que também se violou o referido princípio em razão da mesma multa ter sido aplicada ao seu estabelecimento, resultando numa cobrança em duplicidade, conforme o Auto de Infração nº.. 206898.0237/12-2, doc. 03, especialmente as infrações 06 e 07. Destaca que é absoluta a impossibilidade de um mesmo ilícito comportar a aplicação de duas penas. Transcreve nesse sentido a ementa de julgado da 1ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Sustenta que uma vez já aplicada a multa punitiva ao estabelecimento matriz, impõe-se o afastamento da multa lançada nas infrações 05 e 07 do presente lançamento tributário.

No respeitante à infração 06, argui a nulidade das intimações efetuadas pelo autuante.

Diz que conforme demonstrado à exaustão no tópico preliminar, a autoridade que lavrou o presente Auto de Infração não tinha competência para a prática deste ato, nem mesmo para deflagrar o procedimento fiscal investigatório, razão pela qual as multas aplicadas na infração 06 também são absolutamente nulas.

Consigna que é imperioso observar o caráter “pessoal” e “intimidador” embutido em cada uma destas intimações, haja vista que, entre uma intimação e outra, muitas vezes sequer havia se passado o prazo concedido para a apresentação da documentação.

Ressalta o verdadeiro absurdo destas intimações sucessivas, uma após outra perpetradas com o fim exclusivo de majorar o valor de eventual multa pelo descumprimento, sendo sucedidas mais de dez intimações, muitas vezes sequer se passando um único dia entre uma e outra notificação.

Frisa que foram sucessivas intimações para apresentação de documentação já entregue, bem como de outros documentos fiscais e contábeis que foram extraviados, sendo objeto de busca até o presente momento.

Afirma que tais intimações devem ser rechaçadas por esta Junta de Julgamento, bem como anuladas as multas delas decorrentes, pelo menos aquelas penalidades decorrentes de intimações sucessivas implementadas apenas para majorar artificialmente o valor da multa ora aplicada.

Continuando, diz que na remota hipótese de serem rechaçados os argumentos até então deduzidos, cabe demonstrar, ainda, que a multa aplicada pelo autuante nas infrações 01 e 02, no percentual de 60%, mostra-se inexoravelmente excessiva frente ao nível de gravidade de sua conduta.

Assinala que a multa deve ser escalada de forma a manter correspondência com o grau de ofensividade da conduta praticada, respeitando o postulado constitucional da proporcionalidade, a fim de não ser utilizada de modo abusivo e com fins arrecadatórios.

Diz que as multas tributárias não podem chegar a patamares tais que possam ofender ao princípio da Vedaçāo ao Confisco previsto no artigo 150, IV, da CF/88. Transcreve as palavras do eminent Min. Bilac Pinto, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 80.093/SP, sobre a matéria.

Assevera que comprovada a ausência de relação proporcional entre o valor das multas lançadas e o grau de ofensividade dos supostos atos infracionais, bem como a flagrante violação ao Princípio da Vedaçāo ao Confisco, as multas tributárias aplicadas devem ser reduzidas a patamar razoável e condizente com a sua conduta.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência. Requer, também, subsidiariamente, pelas razões elencadas o julgamento pela improcedência parcial do Auto de Infração. Requer, ainda, cumulativa ou subsidiariamente, princípio da eventualidade, sejam minoradas as multas aplicadas, tendo em vista que o abusivo percentual de 60% do imposto cobrado, sobretudo nas infrações 01 e 02, ofendem aos princípios constitucionais da proporcionalidade e vedaçāo ao confisco. Requer, por fim, diante da evidência de erros no lançamento, bem como em razão da complexidade da matéria em questão, a ampla produção de provas, por todos os meios em direito admitidos, em especial a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do artigo 145 do RPAF.

O autuante prestou informação fiscal (fls .2.363 a 2.365), dizendo que no mérito, o defendant limita-se a tecer comentários de modo geral, apresentando fatos inverídicos, sem anexar qualquer documento ou demonstrativo á título de prova, a não ser xerox de documentos anexados aleatoriamente ao processo.

Ressalta que teve muita dificuldade para realizar os trabalhos, pois o contribuinte foi intimado por 13 (treze) vezes, mesmo assim, não apresentou as Notas Fiscais de Entradas, Notas Fiscais de Saídas e os livros fiscais Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração de ICMS, Registro de Inventário e o Registro de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências (RUDFTO), no

período de 01/01/09 a 31/12/2011. Esclarece que teve que recorrer ao Sistema Pùblico para tirar cópias dos DANFEs, para desenvolvimento dos trabalhos.

Consigna que no período considerado de 01/01/2009 a 31/12/2011, o contribuinte se encontrava no regime normal de apuração, ou seja, conta corrente ICMS, conforme histórico obtido junto ao INC, fl. 56-v., 57 e 59 a 61.

Observa que o autuado alega que se trate de Depósito Fechado, portanto, não faz operação de compras e vendas, contudo, as Notas Fiscais de entradas, bem como as DMAs provam o contrário, pois existem compras e na DMA de 2010 existem compras no valor de R\$833.937,69 e vendas no valor de R\$14.279,00. Acrescenta que existem ainda nos extratos recolhimento de Antecipação Parcial nos três exercícios 2009 a 2011, conforme fls. 40 a 55, assim como nos próprios DANFEs de compras anexados ao processo, documentos de fls. 115 a 1.402.

Salienta que a atividade econômica da empresa tem o código 47.12100 - comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, doc. 56.

Registra que o art. 661 do RICMS/97, estabelece que entende-se por depósito fechado o estabelecimento que o contribuinte mantiver exclusivamente para armazenagem de suas mercadorias, no qual não seja efetuadas compras e vendas. Já os arts. 662 a 667 estabelecem todos os procedimentos com relação à emissão de Notas Fiscais, tanto na entrada como na saída de mercadoria. Esclarece que não existe uma Nota Fiscal sequer emitida pelo contribuinte que comprove a operação de entradas e saídas, bem como a escrituração fiscal, como depósito fechado.

Assinala que a primeira intimação está datada de 29/08/2012 e a última datada de 29/05/2013, doc. 13 a 39. Diz que devido às dificuldades pela não apresentação dos livros, Notas Fiscais e demais documentos, foi solicitado ao Inspetor Fazendário João Marcos, a prorrogação por três (03) vezes da Ordem de Serviços nº 501762/13 de 19/06/2013.

Assevera que não vê motivo para anulação do Auto de Infração, bem necessidade de diligência ou perícia, como pede o impugnante, desde quando todas as provas estão no processo, a fim de dirimir qualquer dúvida.

Sustenta que o Auto de Infração foi lavrado estritamente dentro dos preceitos legais, na forma do art. 28 do RPAF. Diz que o contribuinte foi regularmente cientificado do trabalho realizado, sendo-lhe aberto o prazo de 30 dias para defesa, bem como foi dada vista ao processo e entregues cópias das planilhas, doc. 2.226.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado.

Preliminarmente, cabe-me apreciar as arguições defensivas de nulidade do Auto de Infração, por incompetência do Auditor Fiscal para efetuar o lançamento pelo fato de se tratar de empresa optante pelo Simples Nacional, e por extração do prazo de fiscalização.

No que tange a arguição de nulidade por incompetência do Auditor Fiscal, observo que o impugnante alega que, mesmo que se considere que no período de 2009 a 2011, não estava incluído no Simples Nacional, é indubioso que, no instante em que se iniciou a fiscalização, precisamente em 29/08/2012, conforme Termo de Início de Fiscalização constante dos autos, o próprio Relatório do Simples Nacional comprova que já estava incluído no aludido Regime Simplificado pelo menos desde 01/01/2012.

Reproduz o artigo 42, I, II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/1999, assim como o art. 107, §3º do Código Tributário do

Estado da Bahia – COTEB (Lei nº. 3.956/81), com a redação dada pela Lei nº. 11.470/99, para ressaltar que a Lei 11.470/99 modificou a estrutura de carreira dos Auditores Fiscais e dos Agentes de Tributos no âmbito do Estado da Bahia, excluindo da competência dos Auditores Fiscais o exercício da fiscalização das empresas optantes do Simples Nacional, conferindo aos Agentes de Tributos esta competência.

Sustenta que, por essa razão, o Auto de Infração falece de absoluta nulidade, uma vez que, de acordo com o art. 18 do RPAF, são nulos os *atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente*.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que, conforme aduzido pelo próprio impugnante, no instante em que se iniciou a fiscalização, precisamente em 29/08/2012, conforme Termo de Início de Fiscalização constante dos autos, o próprio Relatório do Simples Nacional comprova que já estava incluído no aludido Regime Simplificado pelo menos desde 01/01/2012.

Com o advento da Lei nº 11.470/09, que alterou dispositivos da Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, o Código Tributário do Estado da Bahia, especificamente os seus §§ 1º, 2º e 3º do art. 107, a competência para constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização nos estabelecimentos de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional foi atribuída aos Agentes de Tributos Estaduais, a partir de 01/07/2009.

Desse modo, para aqueles contribuintes optantes pelo Simples Nacional que aderiram ao referido regime simplificado a partir de 01/07/2009, de fato, falece competência ao Auditor Fiscal para constituição do crédito tributário, cabendo, exclusivamente, aos Agentes de Tributos tal competência.

Ocorre que, no presente caso, o contribuinte somente optou pelo Simples Nacional em 01/01/2012, sendo a autuação referente ao período de 2009 a 2011, portanto, período no qual ainda não se encontrava inscrito na condição de optante pelo Simples Nacional, não restando dúvida que a competência para constituição do crédito tributário era exclusivamente do Auditor Fiscal.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista que os atos que conduziram a formalização da exigência do crédito tributário foram praticados por autoridade competente.

Quanto à arguição de nulidade por extrapolação do prazo de fiscalização, previsto no §1º do artigo 28 do RPAF, verifico que o impugnante alega que o inicio do procedimento fiscal está plenamente documentado e indicado no Termo de Início de Fiscalização (doc. 01), lavrado no dia 29/08/2012 (art. 26, II c/c art. 28, I, RPAF), e o encerramento da fiscalização se deu em 19/06/2013, com a lavratura do próprio Auto de Infração (art. 28, VII, RPAF), sendo imperioso concluir que o prazo de noventa dias fora totalmente extrapolado.

Também não acolho a nulidade arguida sob esse fundamento, haja vista que o entendimento predominante neste CONSEF é no sentido de que a Ordem de Serviço se trata de um documento interno da administração fazendária, cuja falta de prorrogação não interfere na constituição do crédito tributário, bem como não cerceia o direito de defesa do contribuinte.

Em verdade, a ausência de prorrogação permite ao sujeito passivo exercer o direito de denunciar espontaneamente a infração , se for o caso, consoante determina o art. 28, §1º, do RPAF/99, abaixo reproduzido:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

(...)

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Desse modo, não acolho a nulidade arguida por extrapolação do prazo de fiscalização.

No mérito, observo que o impugnante alega que o estabelecimento autuado se trata de Depósito Fechado, na forma definida pelo artigo 661 do RICMS/97, conforme diz comprovam as fotografias que anexa (doc. 02) não realizando compras e vendas.

Assevera que como se trata de um estabelecimento constituído tão somente para a armazenagem provisória de mercadorias, cujas entradas e saídas são meramente simbólicas, pois as operações são, na realidade, realizadas pelo estabelecimento matriz, não incide ICMS nas saídas efetuadas “com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado”, conforme o art. 6º, VI, “b”, RICMS/97 c/c art. 3º, VI, “b” da Lei nº. 7.014/96, razão pela qual não se pode falar que o estabelecimento deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, seja o ICMS - Substituição Tributária, seja o ICMS - Antecipação Parcial, pois tais recolhimentos são efetuados pelo estabelecimento matriz.

Diz que esse motivo é suficiente para o julgamento de total improcedência das infrações 01 e 02.

Além do que disse acima, sustenta a absoluta ilegalidade e inconstitucionalidade da Antecipação Parcial do ICMS, na medida em que, além de constituir tributação de provável fato futuro, ou seja, que sequer pode ocorrer difere completamente da hipótese de antecipação prevista no artigo 150, § 7º, da CF.

Passo a examinar.

Inicialmente, quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade da Antecipação Parcial do ICMS suscitada pelo impugnante, cumpre registrar que este órgão julgador administrativo não tem competência para apreciação de inconstitucionalidade, assim como, não tem competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante determina o art. 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº.7.629/99.

No que tange à alegação defensiva de que se trata de Depósito Fechado, constato que assiste razão ao autuante quando afirma que o Depósito Fechado não realiza operação de compras e vendas, contudo, as Notas Fiscais de entradas, bem como as DMAs provam o contrário, pois existem compras e na DMA de 2010 existem compras no valor de R\$833.937,69 e vendas no valor de R\$14.279,00.

É cediço que a legislação do ICMS mais especificamente o Regulamento do ICMS – RICMS/97 trata expressamente sobre os procedimentos que devem ser adotados pelo contribuinte que dispõe de depósito fechado para armazenagem de suas mercadorias nos seus arts. 661 a 667.

Assim é que, o art. 661 do referido RICMS/97 dá a definição de que *entende-se por depósito fechado o estabelecimento que o contribuinte mantiver exclusivamente para armazenagem de suas mercadorias, no qual não sejam efetuadas compras nem vendas.*

Observe-se que o legislador foi taxativo ao determinar que o depósito fechado será mantido *exclusivamente para armazenagem de suas mercadorias, no qual não sejam efetuadas compras nem vendas.*

No presente caso, resta patente que o contribuinte não observou tal determinação, haja vista a existência de centenas de notas fiscais arroladas na autuação referentes à aquisições (compras) de mercadorias por parte do estabelecimento autuado, conforme os seus dados constantes nos referidos documentos fiscais, a exemplo, de endereço, CNPJ, Inscrição Estadual, etc.

Ademais, nas remessas de mercadorias para depósito fechado, o estabelecimento depositante deve emitir nota fiscal observando todos os requisitos exigidos para emissão do referido documento fiscal, indicando a não-incidência do ICMS, conforme previsto no art.6º, VI, “b” e “c”, do RICMS/97.

Já na saída das mercadorias em retorno ao estabelecimento depositante, remetidas por depósito fechado, este emitirá Nota Fiscal, que conterá os requisitos previstos, e como natureza da operação “Outras saídas - retorno de depósito fechado”.

Ademais, conforme consta no documento “Dados Cadastrais” de fl. 56 dos autos, a atividade econômica principal exercida pelo autuado tem o código 47.12100 – *Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios*.

Portanto, o que se vê é que o autuado pode até ter pretendido manter um depósito fechado, entretanto, não procedeu conforme manda a legislação do ICMS.

Quanto as fotografias acostadas aos autos pelo impugnante, no sentido de comprovar a sua condição de depósito fechado, certamente que estas por si só não comprovam o alegado, sendo insuficientes para elidir a autuação.

Diante disso, as infrações 01 e 02 são subsistentes.

No que tange às infrações 03 e 04, verifico que o autuado afirma que a autuação não pode prosperar pela razão já elencada em tópico precedente, uma vez que as entradas efetuadas no depósito fechado são meramente simbólicas.

Alega que por se tratar de uma penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, uma vez constatado o cumprimento da obrigação principal, deve ser afastada a aplicação da referida multa. Diz ainda que é preciso levar em consideração que a ausência de escrituração das notas fiscais que documentam operações de entrada não causam um recolhimento a menos do imposto, mas um pagamento a maior, haja vista que tais entradas geram o direito a crédito para abatimento com o débito correspondente à saída das mercadorias.

Assinala que, uma vez que o estabelecimento matriz deixou de aproveitar os créditos das entradas de mercadorias, mesmo aqueles escriturados, em razão de estar incluído no Simples Nacional, é imperioso que estas entradas não escrituradas de mercadorias tributáveis, no estabelecimento filial (infração 03), sejam levadas em consideração para fins de abatimento do imposto ora cobrado, haja vista tratar-se de crédito de ICMS plenamente aproveitável na sistemática da não-cumulatividade. Já quanto às operações com mercadorias não tributadas (infração 04), afirma que não se constata o prejuízo advindo da não escrituração, sendo esta mais uma cobrança indevidamente lançada no presente Auto de Infração.

Ressalta ainda que a existência duplicidade na imposição, uma vez que o seu estabelecimento matriz já está sendo cobrado pela falta de escrituração das mesmas notas fiscais arroladas nesta autuação, conforme Auto de Infração nº 206898.0237/12-2, lavrado em 20/06/2013 (doc. 03), resultando, portanto, numa dupla imposição de penalidade (*bis in idem*) absolutamente indevida e sem correspondência legal.

No que tange à alegação defensiva de que a autuação não pode prosperar por se tratar de depósito fechado, verifica-se que é o mesmo argumento sustentando na impugnação das infrações 01 e 02, o que significa dizer que também vale para as infrações 03 e 04, o que foi dito no exame daquelas infrações, ou seja, os elementos acostados aos autos infirmam a alegação defensiva de que é depósito fechado.

Quanto à alegação de que o estabelecimento matriz deixou de aproveitar os créditos fiscais das entradas das mercadorias não escrituradas, por óbvio, se as notas fiscais têm como destinatário o estabelecimento autuado, inclusive constando o seu CNPJ, Inscrição Estadual, endereço, não há como o estabelecimento matriz fazer jus ao crédito nessas condições.

Por fim, no que tange à alegação defensiva de duplicidade de exigência fiscal, em razão de o seu estabelecimento matriz ter sido autuado pela falta de escrituração das mesmas notas fiscais arroladas nesta autuação, conforme Auto de Infração nº. 206898.0237/12-2, lavrado em 20/06/2013 (doc. 03) constato da análise que fiz nos documentos acostados aos autos, nos sete volumes que compõem o presente processo, que as notas fiscais arroladas nestes itens da autuação têm como destinatário o estabelecimento autuado com CNPJ 06.198.579/0002-06.

Dessa forma, se existe duplicidade de exigência fiscal conforme alegado pelo impugnante, esta somente poderá ocorrer no Auto de Infração nº. 206898.0237/12-2, cabendo ao autuado comprovar o alegado mencionando quais documentos fiscais foram arrolados em duplicidade.

Diante disso, as infrações 03 e 04 são subsistentes.

No respeitante às infrações 05 e 07, verifico que o autuado argui a nulidade dos lançamentos, alegando que, uma vez que deixou de fornecer arquivo magnético através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), descumprindo, assim, tão somente uma obrigação de natureza acessória que não estava obrigado a cumprir por ser um Depósito Fechado, o autuante além de aplicar uma multa fixa no valor de R\$1.380,00, imputou-lhe outra penalidade pelo mesmo fato, impondo, deveras, outra multa no percentual de 1% das entradas ou saídas de mercadorias em cada período de apuração, violando frontalmente o princípio do “*non bis in idem*”.

Assevera que também se violou o referido princípio em razão da mesma multa ter sido aplicada ao seu estabelecimento, resultando numa cobrança em duplicidade, conforme o Auto de Infração nº.. 206898.0237/12-2, doc. 03, especialmente as infrações 06 e 07. Destaca que é absoluta a impossibilidade de um mesmo ilícito comportar a aplicação de duas penas. Transcreve nesse sentido a ementa de julgado da 1ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Sustenta que uma vez já aplicada a multa punitiva ao estabelecimento matriz, impõe-se o afastamento da multa lançada nas infrações 05 e 07 do presente lançamento tributário.

Não acolho a nulidade arguida. A alegação defensiva de se tratar de depósito fechado já foi objeto de análise acima, sendo afastada tal alegação. Noto que o próprio autuado admite que não entregou os arquivos magnéticos, dizendo que descumpriu apenas uma obrigação acessória que não estava obrigado a cumprir por ser um depósito fechado.

Alega ainda que a mesma multa foi aplicada ao seu estabelecimento matriz, resultando numa cobrança em duplicidade, conforme o Auto de Infração nº 206898.0237/12-2, doc. 03, especialmente as infrações 06 e 07.

Não vejo como prosperar as argumentações defensivas.

Isto porque, na infração 06 a imposição da multa diz respeito à falta de apresentação de arquivos magnéticos, exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Ou seja, o autuado não forneceu na forma regulamentar os arquivos magnéticos e a Fiscalização corretamente o intimou para que fornecesse. Como não atendeu a intimação, incorreu na infração que lhe foi imputada.

Já no que diz respeito à infração 07, também se apresenta correta a exigência, haja vista que o autuado não entregou os arquivos magnéticos, nos prazos previstos na legislação, que deveriam ter sido enviados via internet através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), sendo correta a imposição da multa de R\$1.380,00, independentemente de intimação.

Quanto à alegada duplicidade de exigência fiscal em razão de a mesma multa ter sido aplicada ao seu estabelecimento matriz, conforme o Auto de Infração nº 206898.0237/12-2, constato que, apesar de no referido Auto de Infração ter sido imputado ao estabelecimento matriz o cometimento de infrações idênticas as 05 e 07, não existe qualquer elemento de prova que confirme a alegação

defensiva. Pode-se dizer que, contrariamente, a comparação entre as duas infrações permite concluir que não têm qualquer relação entre elas.

Verifica-se claramente que os valores consignados na infração 05 do Auto de Infração em exame comparados com os valores da infração 07 do Auto de Infração nº. 206898.0237/12-2, não têm qualquer correspondência.

Já na infração 07 do presente Auto de Infração, a multa imposta diz respeito ao período de 31/12/2011, enquanto na infração 06 do Auto de Infração nº. 206898.0237/12-2 se refere ao período de 31/01/2009, portanto, inexistindo qualquer relação entre ambas.

Diante disso, as infrações 05 e 07 são subsistentes.

No respeitante à infração 06 - *Deixou de apresentar livros fiscais, quando regularmente intimado* – observo que está sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de apresentação dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, Inventário, RUDFTO e das Notas Fiscais de Entradas e Saídas do período de 01/01/2009 a 31/12/2011, sendo a 1^a intimação R\$460,00, a 2^a intimação R\$920,00 e 11 intimações x R\$1.380,00, totalizando a exigência fiscal em R\$16.500,00.

Verifico que o autuado argui a nulidade das intimações efetuadas pelo autuante. Diz que conforme demonstrado à exaustão no tópico preliminar, a autoridade que lavrou o presente Auto de Infração não tinha competência para a prática deste ato, nem mesmo para deflagrar o procedimento fiscal investigatório, razão pela qual as multas aplicadas na infração 06 também são absolutamente nulas.

Quanto à arguição de nulidade por incompetência do Auditor Fiscal para praticar o ato de lançamento, já foi objeto de análise preliminar linhas acima, sendo afastada pela inexistência da referida incompetência.

No mérito, constato que a infração restou comprovada, pois o contribuinte não apresentou os livros e documentos solicitados pela Fiscalização.

Entretanto, constato que merece reparo a exigência fiscal, haja vista que, além da 1^a e 2^a intimações, o autuante emitiu, posteriormente, 11 intimações, sendo que, dentre estas, três foram apresentadas ao contribuinte antes de vencido o prazo de 48:00 horas concedido na intimação anterior. No caso são as intimações apresentadas nos dias 18/09/12 (fl. 18); 26/09/12 (fl. 22) e 11/10/12 (fl. 28).

Diante disso, cabe a exclusão do valor de R\$1.380,00, referente a cada intimação apresentada irregularmente, no total de R\$4.140,00, o que resulta na redução do valor exigido nesta infração para R\$12.360,00. Infração parcialmente subsistente.

No que diz respeito à arguição de que a multa aplicada nas infrações 01 e 02 no percentual de 60% são confiscatórias, consigno que estas foram corretamente aplicadas ao caso da lide, estando previstas na Lei 7.014/96. Quanto à sua dispensa ou redução, esclareço que por se tratar de multas por descumprimento de obrigação principal, a sua dispensa ou redução ao apelo da equidade, é de competência da Câmara Superior deste CONSEF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206898.0236/12-6**, lavrado contra **CORAÇÃO SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.277,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "d", da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

obrigação acessória no valor total de **R\$243.037,61**, previstas no art. 42, incisos IX, XI, XIII-A, alínea "J" e XX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR