

**PROCESSO** - A. I. N° 206898.0236/12-6  
**RECORRENTE** - CORAÇÃO SUPERMERCADO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF N° 0320-01/13  
**ORIGEM** - INFAS IRECÊ  
**INTERNET** - 08/08/2014

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0195-11/14

**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 3 e 4 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário em face do acórdão epigrafado que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração lavrado em 19/06/2013, para exigir crédito tributário no valor de R\$251.515,49, devido as seguintes infrações à legislação do ICMS, a saber:

**INFRAÇÃO 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%;

**INFRAÇÃO 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%;

**INFRAÇÃO 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;

**INFRAÇÃO 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;

**INFRAÇÃO 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;

**INFRAÇÃO 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<sup>a</sup> intimação R\$460,00, a 2<sup>a</sup> intimação R\$920,00 e 11 intimações x R\$1.380,00 = Totalizando em R\$16.500,00;”

**INFRAÇÃO 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.

A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal proferiu decisão arrimada no voto condutor assim exposto:

“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 extrapolação 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 indubidoso 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 nº 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. Nota 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 1ª intimação R\$460,00, a 2ª 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<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> 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.”

Às fls. 2.400 à 2.428 consta Recurso Voluntário no qual o autuado inicia sua nova insurgência arguindo a preliminarmente, a nulidade do lançamento de ofício por considerar incompetente o preposto fiscal que o lavrou por se tratar de empresa optante pelo Simples Nacional, o que diz ter sido ignorado pela JJF, afirmando que por sua matriz, recolheu o ICMS, em todo o período fiscalizado, na condição de contribuinte optante do Simples Nacional. Invoca a sistemática de tributação da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte como diz ser sua condição, abrigada pelos ditames da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e pelas Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional, e que como tal é feita a escrituração dos seus livros fiscais do estabelecimento matriz é de Empresa de Pequeno Porte (EPP, de suas operações foram escrituradas sem crédito, na entrada, ou débito, na saída, do imposto estadual.

Alega que foi surpreendido pelo fato de ter sido excluído do Simples Nacional quando do início da fiscalização. Pontua que, mesmo que se considere que no período de 2009 a 2011 não estava incluído no Simples Nacional, ainda assim é induvidoso que ao ter sido iniciada a fiscalização, precisamente em 29/08/2012, conforme Termo de Início de Fiscalização, que o próprio Relatório do Simples Nacional comprova que já estava incluído no aludido Regime Simplificado desde 01/01/2012.

Traz à baila, reproduzindo, o artigo 42, I, II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), e o art. 107, §3º do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB (Lei 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, daí que, como conclui, o Auto de Infração é nulo a configurar a hipótese do art. 18 do aludido regulamento estadual, devido à incompetência do preposto fiscal como também devido à extração do prazo de fiscalização. Cita doutrina de Hugo de Brito Machado.

Menciona que o início 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 de se concluir que o prazo de 90 (noventa) dias foi extrapolado e que os requisitos indissociáveis para extrapolar - a formalização mediante comunicação escrita; realizadas por ato de autoridade competente- não foram atendidos.

Ao reverso disto, como alega, 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, e que a extração do prazo regulamentar devido ao longo período de fiscalização, causou a majoração indevida da multa imposta quanto à infração 6.

No mérito, destaca a natureza do seu estabelecimento que diz se tratar de um depósito fechado, conforme definido pelo artigo 661 do RICMS/97. E que em assim sendo conforme comprovam as fotografias que anexa (doc. 02), não efetua nem compras (pagamentos) nem vendas (recebimentos), constituído apenas para a armazenagem provisória de mercadorias, cujas entradas e saídas são meramente simbólicas, já que as operações são realizadas pelo estabelecimento matriz, não incidindo 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, dai que é impertinente o entendimento de 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.

Alude ao aspecto de que seu estabelecimento filial que é o recorrente por ter sido cadastrado com o mesmo CNAE da matriz ( 47.12.100 – Comércio varejista de mercadorias em geral com predominância em produtos alimentícios ) não pode ser invocado pelo fisco para desconsiderar a sua natureza de unidade auxiliar, armazém de mercadorias ou depósito fechado. Pugna pela improcedência das infrações 1 e 2.

Faz digressão acerca da 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, e se reporta ao STF cuja posição diz ser totalmente diferente daquela veiculada da antecipação parcial, em

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

Acrescenta que mesmo que se considere a cobrança do ICMS antecipação parcial como legítima, o que deve-se se atentar que 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.

Esclarece 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, e 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.

Expõe, explicitando, que 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. E requer a improcedência das infrações 3 e 4, já 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 constituiriam um montante para abatimento do imposto no encontro de contas efetuado ao final do período de apuração. Diz que se se deixou de escriturar as operações de entrada, então é certo que ao recolher o ICMS devido nas saídas destas mercadorias pagou um montante tributário a mais que o devido e que o estabelecimento matriz deixou de aproveitar os créditos das entradas de mercadorias, mesmo aqueles escriturados, em razão de estar incluído no Simples Nacional.

Considera forçoso asseverar e requerer que essas entradas não escrituradas de mercadorias tributáveis, no estabelecimento filial (infração 03), sejam computadas e abatidas por se tratar de crédito de ICMS plenamente aproveitável na sistemática da não-cumulatividade.

No que toca às operações com mercadorias não tributadas (infração 4), alega que prejuízo algum houve dessa não escrituração, e que esta CJF deve atentar para a duplicidade na imposição da penalidade imposta, já que o estabelecimento matriz da empresa 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).

Adiante, invoca a nulidade das infrações 5 e 7, afirmando que não forneceu arquivo magnético através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), e que por isto descumpriu apenas um dever instrumental porque não estava obrigado a cumprir por ser um “Depósito Fechado”, o autuante e que além da multa fixa no valor de R\$1.380,00, outra penalidade foi imposta pelo mesmo fato, sendo no percentual de 1% das entradas ou saídas de mercadorias em cada período de apuração, a macular o princípio da razoabilidade, especialmente as infrações 6 e 7.

Considera ilegítima a imposição de multa para a mesma infração. Reproduz ementa de julgado da 1ª CJF do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e requer uma vez já aplicada a multa punitiva ao estabelecimento matriz, que seja afastada a multa relativa às infrações 5 e 7.

Argui ainda a nulidade da infração 06, por considerar viciadas as intimações realizadas pelo autuante por ser autoridade incompetente, dai que as penalidades da infração 6 são absolutamente nulas.

Faz menção ao percentual das multas nas infrações 1 e 2, no percentual de 60%, por ser excessiva versus à gravidade de sua conduta e que deve-se se atentar para a correspondência com o grau de ofensividade à vista do princípio constitucional da proporcionalidade, e que como foi imposta tem fim arrecadatório, a ofender o princípio da Vedaçāo ao Confisco previsto no artigo 150, IV, da CF/88. Transcreve as palavras do eminentíssimo Min. Bilac Pinto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.093/SP, sobre a matéria e que devem ser reduzidas a patamar razoável e condizente com a sua conduta.

Reitera a nulidade do Auto de Infração, ou que, no mérito, seja a autuação declarada improcedente, pelo provimento do recurso para reforma do julgado recorrido. Em respeito ao princípio da eventualidade, requer sejam minoradas as multas aplicadas, no abusivo percentual

de 60% do imposto sobretudo nas infrações 1 e 2.

Instada a PGE/PROFIS proferiu parecer às fls. 2435/2437, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário para serem rejeitadas as nulidades arguidas pelo sujeito passivo, e que no mérito, embora se declare como depósito fechado, nos autos constam prova em sentido contrário como as notas fiscais de entrada e DMAs e que não foram usados os procedimentos legais aos quais o depósito fechado é obrigado conforme a legislação do ICMS e na qual estão previstas as multas impostas, discordando da redução .

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário no qual constam nulidades suscitadas. Devo destacar, de inicio, que não merece guarida a alegação de que o autuante que lavrou o lançamento de ofício não gozava de competência funcional para efetuá-lo por se tratar de empresa optante pelo Simples Nacional,

A matéria em questão foi pontualmente enfrentada pela JJF, no sentido de que, mesmo que se considere que no período de 2009 a 2011, o sujeito passivo não estava incluído no Simples Nacional, o fato é que, em 29/08/2012, conforme Termo de Início de Fiscalização constante dos autos, e o próprio Relatório do Simples Nacional, o autuado já estava incluído no aludido Regime Simplificado pelo menos desde 01/01/2012.

Quanto à nulidade sob suposta extração do prazo de fiscalização, é assente neste Colegiado administrativo que a Ordem de Serviço se trata de um documento interno da administração fazendária, não obstante a constituição do crédito tributário, sendo verdadeira a constatação de que não houve qualquer cerceamento ao direito de defesa, e que este foi exercido com plenitude pelo contribuinte, que sem razão alega que o prazo de noventa dias foi extrapolado.

Fica, por estes fundamentos, também rechaçada a nulidade arguida por extração do prazo de fiscalização.

No que tange ao mérito, verifico que o recorrente alega que o fisco desconsiderou a natureza do seu estabelecimento que se trata de um depósito fechado.

Do cotejo dos autos devo tecer considerações de que as razões sustentadas no apelo são uma reprodução do teor da impugnação, não tendo sido colacionados documentos comprobatórios outros que pudesse confirmar a tese defensiva. E tanto numa como na outra oportunidade processual, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus que lhe recaía, se limitando a juntar fotos (fls. 2.257/2.260), como também uma cópia de outro auto de infração de nº 206898.0237/12-2, relativo a estabelecimento distinto, a matriz (fls. 2.261/2.267), e uma cópia do demonstrativo de débito de fls. 2.268/2.358, no qual constam diversas notas fiscais emitidas entre o janeiro a 31 de dezembro de 2011.

A despeito disto, de não ter colacionado prova bastante, insiste na alegação de se tratar de mero depósito fechado, como local onde armazenava provisoriamente mercadorias do estabelecimento matriz, que disse ter sido autuado. Esta é a alegação. Todavia, a bem da verdade processual, não há nos autos elementos que evidenciem essa realidade fático-jurídica.

As fotos, como devo destacar, muito embora deem aparência de se tratar de um depósito fechado, mas não o comprovam. Carecia que o autuado tivesse colacionado um conjunto de prova hábil para demonstrar se tratar de um depósito fechado e que as entradas e saídas foram simbólicas, devido às operações terem sido do estabelecimento matriz, como alegou como cerne de sua defesa.

Verifico que no seu recurso a esta CJF, constou que por se tratar de um estabelecimento auxiliar, que a Comissão Nacional de Classificação – CONCLA - indica que não há um código CNAE específico para os depósitos fechados e que por isto o CNAE cadastrado para seu estabelecimento

– o auxiliar como disse- é o mesmo atribuído à matriz.

Infere-se, nesse contexto, mais uma aparência, mas não a certeza de que esta alegação corresponde à realidade, justamente, à míngua de prova. O preposto fiscal, inversamente, foi diligente ao ter bem instruído o lançamento de ofício, nele acostando documentos que demonstram que o recorrente, e não a matriz, realizou as operações mercantis sem o respectivo registro – a que se referem as DMAs - nas quais dúvidas não remanescem de que se trata do mesmo estabelecimento, com o mesmo endereço, e CNPJ correspondente.

Nesta seara, descabida é a alegação de que o estabelecimento matriz deixou de aproveitar os créditos fiscais das entradas das mercadorias não escrituradas, posto que as notas fiscais tiveram como destinatário o estabelecimento autuado e não o matriz, consoante se depreende dessa documentação, ali contendo inclusive o seu CNPJ, Inscrição Estadual, endereço.

É correta também a posição decisória da JJJ no que rebateu a alegação de duplicidade de exigência fiscal pelo alegado fato do estabelecimento matriz ter sido autuado pela falta de escrituração dessas mesmas notas fiscais constantes do AI nº 206898.0237/12-2.

Compulsados os autos, corroboro com a posição da JJJ como destacado no julgado recorrido, de que as notas fiscais que instruem este volumoso PAF, tiveram como destinatário o próprio estabelecimento autuado cujo CNPJ 06.198.579/0002-06 e não o da matriz.

Ademais disto, o recorrente juntou demonstrativo de débito com diversas notas fiscais, o que não tem o efeito de comprovar em qual delas houve a alegada duplicidade, até porque sequer cuidou ele, nem mesmo por amostragem, de cotejar as notas fiscais para correlacioná-las.

Mantenho as infrações 3 e 4, não cabendo reforma do julgado de base.

No que tocante às infrações 5 e 7, houve arguição de nulidade dos respectivos lançamentos sob alegação de que o não fornecimento do arquivo magnético através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), se traduz em descumprimento de uma obrigação de natureza acessória, a qual, por se tratar de depósito fechado, e que o Fisco impôs uma multa fixa no valor de R\$1.380,00, e mais um multa no percentual de 1% sobre as entradas ou saídas de mercadorias em cada período de apuração, o que entendeu como ofensa ao princípio do “*non bis in idem*”, inclusive porque foi cobrada pelo mesmo fato no referido lançamento de ofício (Auto de Infração nº. 206898.0237/12-2 ).

Não acolho a nulidade por considerar como exposto acima, que não restou provado se tratar de um depósito fechado, sendo certo que não houve negativa pelo sujeito passivo de que não entregou os arquivos magnéticos, apenas afirmou se tratar de infração a uma obrigação acessória a qual entendeu não estar obrigado. Logo, merece ser rechaçada a alegação de que a mesma penalidade foi imposta ao estabelecimento matriz, especialmente quanto às infrações 06 e 07.

Mantenho a infração 5 -multa pela falta de apresentação de arquivos magnéticos -. Idem quanto à infração 7, visto que apesar de intimado, o autuado não apresentou os arquivos magnéticos dentro do prazo legal através do TED, daí a multa fixa de R\$1.380,00. Sem razão também quando afirmou que essa mesma multa foi imposta em duplicidade face ao estabelecimento matriz como consta do referido AI nº 206898.0237/12-2.

Mantenho, pois, as infrações 5 e 7, estando escorreita a decisão de origem.

A respeito da infração 6 sobre a qual o sujeito passivo arguiu a nulidade por ter considerado como nulas as intimações feitas por servidor incompetente para que apresentasse livros fiscais, tendo sido expedidas intimações com este propósito, o que não foi atendido e por isto derivou a multa cujos valores fixos foram se somando. Mantenho.

Consta ainda a arguição de confiscação e, portanto, da constitucionalidade das multas de 60% (infrações 1 e 2), as quais têm expressa previsão na legislação deste Estado, mais especificamente na Lei nº 7.014/96, faltando competência material a esta CJF para assim apreciar e

deliberar tratar-se de imposição constitucional.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo na integridade o julgado recorrido.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206898.0236/12-6, lavrado contra CORAÇÃO SUPERMERCADO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$4.277,88, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$243.037,61, previstas nos incisos IX, XI, XIII-A, "j" e XX, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS