

PROCESSO - A. I. Nº 298627.0002/13-3
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0073-05/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/05/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0099-12/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ENTRADAS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. De acordo com a Lei Complementar 122/2006, alterada pela Lei Complementar 138/2010, os créditos oriundos de entradas de materiais de uso e consumo, a exemplo das lâmpadas e reatores de que trata a primeira acusação, somente poderão ser utilizados a partir de 1º de janeiro de 2020. **b)** AQUISIÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Uma vez ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente. **b1)** CRÉDITO RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS, VINCULADAS ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS COM ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA (CALÇADOS). Efetuado o estorno proporcional dos créditos, relativamente ao percentual de embalagens destinadas aos calçados. **c)** DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA. BENS DESTINADOS A CONTRIBUINTE DIVERSO DO INDICADO NO DOCUMENTO. As notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outras unidades da Federação, contra a Loja Riachuelo, I.E. 72.679.823, situada na Avenida Tancredo Neves, Salvador-BA. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Inexistente violação ao princípio da não cumulatividade no lançamento de ofício. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O recorrente alegou, entre outras ocorrências, o cometimento de erros na codificação das mercadorias, mas nada trouxe para provar os fatos, ainda que por amostragem. Aplicação do art. 143, RPAF/1999. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO

IMOBILIZADO. **a)** DOCUMENTOS REGULARMENTE ESCRITURADOS. Os autuantes reconheceram os erros cometidos no lançamento e prontamente corrigiram. **b)** NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS ENVIADAS AO BANCO DE DADOS DA SEFAZ. **c)** MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. DOCUMENTOS REGULARMENTE ESCRITURADOS. **d)** NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS ENVIADAS AO BANCO DE DADOS DA SEFAZ. Argumentos de Recurso incapazes de modificar a Decisão combatida. **5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a)** AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CALÇADOS). RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOR. Embora citada pelo impugnante no bojo do Recurso dos itens 9, 10, 11 e 12, não foi apresentada qualquer alegação, seja material, seja de Direito, relativa à infração 13. Todas as questões suscitadas já haviam sido solucionadas na primeira instância. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. As embalagens são tributadas e devem seguir o regime de tributação das mercadorias correlatas. **c)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MERCADORIAS EM ESTOQUE (TRAVESSEIROS). SAÍDA POSTERIOR NORMAL. **d)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. AQUISIÇÃO DE TRAVESSEIROS. SAÍDAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. O contribuinte não cumpriu a determinação legal de antecipar o imposto, razão por que a multa é legítima. **6. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias. Procedida revisão nos demonstrativos. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra a Decisão contida no Acórdão 5ª JF Nº 0073-05/14, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 28/06/2013 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 437.720,35.

O apelo versa sobre as imputações abaixo discriminadas.

INFRAÇÃO 1 – Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo. R\$28.856,32 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2 - Utilização indevida de crédito, relativo a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária (entradas de calçados com antecipação total). R\$4.152,61 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3 – Utilização indevida de crédito, atinente a mercadorias adquiridas com pagamento

de imposto por antecipação tributária (entradas de embalagens sujeitas à antecipação total). R\$3.956,08 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4 – Utilização indevida de crédito, concernente a mercadorias destinadas a contribuintes diversos dos indicados nos documentos fiscais. R\$27.947,70 e multa de 60% e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 5 - Falta de recolhimento, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. R\$84.235,66 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saída tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração nos livros próprios, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados. R\$205.597,59 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e sem escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurado mediante levantamento de estoques em exercícios fechados. R\$9.009,44 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 8 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão de entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. R\$3.439,12 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 9 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo (notas fiscais regularmente escrituradas). R\$19.038,52 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 10 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo (notas fiscais eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ). R\$7.388,06 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 11 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo (notas fiscais regularmente escrituradas). R\$3.749,15 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 12 - Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo (notas fiscais eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ). R\$1.087,99 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 13 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/1997. R\$11.047,43 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 15 – Multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição (notas fiscais regularmente escrituradas), com saídas posteriores tributadas normalmente (estoque de travesseiros de 28/02/2011). R\$750,24, multa prevista no art. 42, II, "d" e § 1º da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 16 - Multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de

responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição (notas fiscais regularmente escrituradas), com saídas posteriores tributadas normalmente (aquisição de travesseiros, de março a outubro de 2011). R\$14.690,70, multa prevista no art. 42, II, “d” e § 1º da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 17 - Multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição (notas fiscais regularmente escrituradas), com saídas posteriores tributadas normalmente (aquisição de embalagens usadas no acondicionamento de calçados, sujeitos à substituição por antecipação). R\$8.297,99, multa prevista no art. 42, II, “d” e § 1º da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 18 – Entradas tributáveis sem registro na escrita (notas fiscais eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ). R\$1.578,23, multa prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 19 – Entradas não tributáveis sem registro na escrita (notas fiscais eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ). R\$661,69, multa prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 15/04/2014 (fls. 526 a 551), decidindo pela Procedência Parcial de forma não unânime, nos termos a seguir transcritos, com voto divergente (vencedor), relativo à infração 14, a qual não faz parte do presente Recurso Voluntário.

“VOTO (Vencido quanto à Infração 14)

Inicialmente, devo apreciar o pedido de diligência feito pela impugnante em sua defesa. O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal dispõe no seu art. 145 o pré-requisito para admissão do pedido de diligência fiscal, conforme transcrição abaixo:

Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular o pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

Os erros materiais apontados foram prontamente atendidos pelos autuantes na informação fiscal, que refizeram o demonstrativo de débito nas infrações em que foram justificados erros materiais. Quanto aos supostos equívoco nos códigos de produtos no levantamento quantitativo de estoques, o impugnante não apresentou objetivamente nenhum caso comprovado, apenas fez alegações que envolvem os procedimentos de aquisição, venda, troca, etc., sem contudo apresentar dados concretos que pudessem subsidiar a diligência. Na manifestação após a informação fiscal, a impugnante não apresentou nenhum erro material passível de correção, razão porque denego o pedido de diligência e passo ao julgamento do PAF.

Da mesma maneira como foi feita na impugnação e na informação fiscal, o julgamento abordará as infrações por temas, de modo a prevalecer o princípio da economicidade, dada a repetição de infrações de mesma natureza.

Na infração 1, no lançamento por crédito fiscal indevido, o impugnante justifica a aquisição de mercadorias destinada a incorporar o ativo permanente, alegando que as lâmpadas e reatores são bens destinados a compor o seu ativo permanente e que faz jus ao crédito, e os autuantes insistem tratar-se tratam-se de materiais destinados ao uso e consumo da empresa, dado que os bens de uso e consumo são aqueles bens utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, tal como material de escritório (lápiz, borracha, papel, etc...); material ou utensílio de limpeza, materiais diversos (filtros de ar condicionado, pilhas, baterias, lâmpadas, reatores, disjuntores, etc.) e que a definição acima está em consonância com o Protocolo ICM 17.

O ativo permanente, nas lições de José Carlos Marion (Contabilidade Empresarial, Ed. Atlas, SP, 1991, fl. 298) tem características de serem relativamente permanentes, utilizadas na operação dos negócios e não se destinam à venda. Diz ser relativamente permanente, porque praticamente nenhum bem, exceto terrenos possui vida ilimitada, sofrendo desgaste com o passar do tempo, e cita como exemplo, edifícios, máquinas, veículos.

Já os materiais de uso e consumo, qualquer manual de contabilidade, caracteriza-os por serem utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional a exemplo: papéis para escritório, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos, etc.). O que torna um bem de uso e consumo não é o que o impugnante diz ser, mas a demonstração de forma inequívoca da sua utilização. Lâmpadas e reatores são reconhecidamente bens que duram alguns meses, precisando de freqüentes reposições, principalmente no caso de uso intensivo de estabelecimentos comerciais, e não tem características de durabilidade para se configurar como um ativo permanente a exemplo máquinas, móveis e veículos.

O impugnante chega a defender o crédito fiscal de forma indistinta quando textualmente defende o crédito fiscal “quer essa entrada se refira a produtos e artigos de uso e consumo do próprio estabelecimento, quer esteja relacionada com mercadorias e serviços a serem objeto de venda ou transferência a terceiros”, o que caracteriza um flagrante desconhecimento da Lei. Assim, uma vez vedada até o momento a utilização dos créditos do material de uso e consumo, fica configurada a perfeita correção do lançamento. Infração 1 procedente.

A defesa dos itens 2 e 5 foi feita em conjunto pelo impugnante, sendo que o imposto do item 2 foi lançado por conta do crédito indevido referente às aquisições de mercadorias em regime de substituição tributária, mas como prontamente evidenciado pelos autuantes, o conteúdo da impugnação não aproveita ao item 5, porque se trata de infração de natureza diversa (operações tributáveis como não tributáveis).

Alega o impugnante, que ao efetuar a troca de mercadorias vendidas, estas, ao voltar para o estoque, é vendida novamente para outro cliente, e o crédito de ICMS gerado pela venda é utilizado no cálculo do recolhimento, invocando a seu favor, o princípio constitucional da não-cumulatividade e também que o ICMS devido foi pago num primeiro momento, quando da substituição tributária, e que assim, não houve lesão alguma ao erário público.

Tal argumento faz sentido quando se trata de mercadorias submetidas ao regime normal de tributação onde todas as entradas (inclusive as devoluções) fazem jus ao crédito, visto o fato gerador do imposto ocorrer no momento da operação de saída, o que não ocorre com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, pois nos termos do art. 356 do RICMS/BA, uma vez corrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

Os demonstrativos de fls. 41/50 se reportam às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária(calçados), e não de tributação normal. Assim, seja na aquisição ou eventual entrada destas mercadorias por troca após a venda, não cabe a utilização do crédito. Há vedação expressa ao uso do crédito nestes casos, conforme se depreende do art. 97, IV, “b” do RICMS/BA:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados: IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

a) (...)

b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359);

A justificativa de que o ICMS devido foi pago quando da substituição tributária, e que não houve lesão alguma ao erário público, não procede; ao se lançar o crédito pelas entradas, seja na aquisição, seja em eventual devolução para troca, isto implica, de fato, se abater na conta-corrente de ICMS, justamente o imposto que já foi anteriormente pago por substituição, resultando em lesão aos cofres públicos. Infração 2 procedente.

Quanto à infração 5, não foi impugnada. Constatado que mesmo tendo os autuantes chamado à atenção de que se tratava de infração diversa da que foi abordada na impugnação, quando defendida junto com a infração 2, o impugnante não fez qualquer menção à prática de operações tributáveis como não tributáveis e que foram regularmente escrituradas, nem mesmo quando teve a oportunidade de se manifestar após a informação fiscal.

No caso, foi esclarecido que o impugnante pagou equivocadamente por antecipação tributária, mercadorias que estavam no regime normal, e que a MVA aplicada na antecipação se revelaram inferiores à margem de lucro agregada nas vendas destas mesmas mercadorias, conforme demonstrativos que apontam mais de 70% de margem de valor agregado (fls. 436/50), resultando em prejuízos ao Estado, no montante exato da diferença do imposto devido pelas saídas, se estas obedecessem o regime normal de tributação, devendo neste caso, o impugnante buscar o ressarcimento do valor pago indevidamente por antecipação, e pagar o valor que foi lançado na infração.

Os demonstrativos de fls. 60/73 relacionam os documentos fiscais emitidos na venda de óculos com alíquota ZERO, sendo calculado o valor devido com a alíquota de 17%. Nos termos do art. 140 do RPAF, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Assim, com a ausência de defesa e não encontrando qualquer erro no demonstrativo apresentado na autuação, procede o lançamento deste item. Infração 5 procedente.

Em seguida, o impugnante defende as Infrações dos itens 3, 14 e 17, todas referentes ao crédito de materiais de embalagem. A infração 3, refere-se a crédito fiscal referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária(entrada de embalagens sujeitas à antecipação total); a infração 14, porque deixou de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação, na qualidade do sujeito passivo por substituição referente às embalagens para acondicionamento de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação; a infração 17, é uma multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, também pela

aquisição de embalagens usadas no acondicionamento de mercadorias.

A impugnante alega no desempenho de suas atividades, que adquiriu materiais de embalagem – sacolas plásticas e caixas de presente para acondicionamento das mercadorias vendidas aos clientes, e que é independente de qual tipo de mercadoria é vendida: calças, camisas, calçados, etc., e que “nas três infrações rebatidas no presente tópico, o Fisco Estadual da Bahia está glosando a utilização do crédito de ICMS provenientes de entradas de embalagens”.

Aduz que pelo fato de acondicionar um calçado, não implica que as outras mercadorias embaladas também sejam do regime de substituição tributária, pois também condiciona uma calça ou uma camisa e portanto, independente da origem da embalagem e do vínculo com a mercadoria à ser acondicionada, o crédito de ICMS gerado pela aquisição é utilizado no momento do recolhimento, e que existem fundamentos jurídicos válidos para garantir às empresas, o aproveitamento de créditos do imposto, independente da tributação da mercadoria que será acondicionada no momento da venda.

Que a infração nº 14 se refere à falta de antecipação total em virtude das entradas de embalagens, usadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97. Já a infração 17 se refere à falta de antecipação parcial em virtude das entradas de embalagens, usadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação com regime normal de tributação.

Para contrapor o argumento utilizado na impugnação, os autuantes concordam que, de fato não é adquirida uma embalagem específica para cada tipo de mercadoria vendida, e por isto, foi utilizado o instituto da proporcionalidade para determinar o montante desembolsado na aquisição de embalagens destinadas ao acondicionamento de cada tipo de mercadoria vendida (com regime normal de tributação e sujeitas à antecipação total na qualidade de sujeito passivo por substituição).

Exposto o resumo dos argumentos debatidos, primeiro, é preciso esclarecer um equívoco do impugnante quando diz que “nas três infrações rebatidas no presente tópico, o Fisco Estadual da Bahia está glosando a utilização do crédito de ICMS provenientes de entradas de embalagens”. Em verdade, a glosa do crédito foi feita apenas na infração 3; a infração 14 é lançamento de imposto devido por antecipação total, e a 17 sequer se trata de imposto, mas de multa pela falta de pagamento do ICMS devido pela antecipação parcial, já que o imposto foi efetivamente pago nas saídas tributadas, não havendo tributo a lançar, e em sendo assim, neste caso, se trata apenas de multa por descumprimento de obrigação acessória.

O autuante, primeiro fez um levantamento nos anexos 48 e 49, fls.319/326 (a partir do valor contábil das vendas e dos CFOP correspondentes), do percentual mensal de mercadorias com saídas normais e com regime de substituição tributária. Assim, a título de exemplo, no mês de Janeiro de 2010, o percentual de saídas com ST é de 9,405%.

Assim, no Anexo 3A, fl. 51, o autuante aplicou o percentual de 9,405% sobre todos os créditos decorrentes das compras de embalagens no mês de janeiro de 2010, obtendo o valor de R\$130,43 como estorno de crédito, pelo fato de que naquele mês, as saídas de calçados correspondem a este percentual, e assim, entendeu o autuante que o estorno era devido, pois as embalagens correspondentes à utilização nas vendas para calçados estariam no regime de substituição tributária e portanto não faziam jus ao total do crédito utilizado. Isso contradiz a justificativa do impugnante de que “não há como vincular o produto que gerou a obrigação de recolhimento do imposto, com a receita da aquisição da embalagem”. Tal vinculação é possível, pois a apuração do imposto a pagar ocorre após o encerramento do mês, quando a empresa já tem conhecimento dos percentuais de venda com substituição tributária e com tributação normal em cada período de apuração. Logo, no mês exemplificado, a glosa do crédito foi proporcional ao percentual encontrado, de 9,405%.

Na infração 14, cujo demonstrativo está à fl. 298 (Anexo 42), o autuante aplicou o mesmo critério, e o percentual de 9,405% sobre as entradas de embalagens no mesmo mês de janeiro, para efeito de exemplo, que proporcionalmente se reportam às saídas de calçados daquele mês; aplicou a MVA de 43% referente àquelas mercadorias, e encontrou o valor de R\$133,80 de imposto a ser lançado por substituição tributária, e que deveria ter sido pago naquele mês por conta da proporcionalidade encontrada para as saídas de mercadorias com substituição tributária.

Na infração 17, no anexo 46 à fl. 313, ainda a título de exemplo, o autuante aplicou o percentual de 90,59%, correspondente à proporcionalidade de saídas normais no mês de janeiro/2010 e encontrou o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial nas aquisições de embalagens, no valor de R\$523,40, e sobre este valor aplicou a multa de 60%, que corresponde a R\$314,09 e está à fl. 10 do Auto de Infração. Repetiu o mesmo procedimento nos meses subsequentes nos exercícios de 2010 e 2011, aplicando a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Assim, para o deslinde desta questão, necessário contextualizar cada uma das infrações aqui em lide. No caso do item 3, foi efetuado a glosa proporcional do crédito, relativo ao acondicionamento, após as vendas, das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (calçados).

A Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - DITRI, já firmou posicionamento no

mesmo sentido, conforme pode ser verificado, no excerto abaixo reproduzido do Parecer nº 7.872/2008, em que o consulente faz a seguinte pergunta: "Gostaria de saber se supermercado tem direito a utilização de crédito de ICMS na compra de sacolas para consumo (embalagem), tendo em vista que as mesmas são utilizadas para embalar as mercadorias vendidas para clientes (...) comercializamos mercadorias com diversas situações tributárias como: substituição tributária, isentas, tributadas. (...) se tivermos direito ao crédito destacado na nota de entrada, como devemos proceder para utilização desse crédito?"

Em resposta, a DITRI se pronunciou nos seguintes termos:

O RICMS-BA/97, no art. 93, inciso I, alínea "a", inciso I-A, §1º, II estabelece "in verbis":

"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

(...)

I-A - o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes inscritos na condição de contribuinte normal, nos termos do art. 352-A, cabendo a sua escrituração no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS.

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

(...)

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.

Da análise dos dispositivos citados é de se concluir que nas aquisições internas de sacolas, espécie de material de embalagem a consulente poderá lançar a crédito o valor do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição na hipótese destas sacolas serem utilizadas para acondicionamento de mercadorias tributadas.

Quando estas embalagens forem adquiridas em outros estados deve ser observado se há ou não incidência da antecipação parcial. Se estes produtos forem destinados ao acondicionamento de mercadorias comercializadas pelo estabelecimento adquirente sob o amparo da isenção, não-incidência ou sob o regime de substituição tributária, não será devido o recolhimento da antecipação parcial, tendo em vista que tais mercadorias encontram-se excetuadas do referido regime de tributação, exceção que alcança igualmente as embalagens utilizadas na sua comercialização.

Se forem destinadas, no entanto, ao acondicionamento de mercadorias que são comercializadas sob o regime de tributação normal, há incidência da antecipação parcial nas aquisições das mesmas. Ou seja, o tratamento aplicável às embalagens adquiridas de outras Unidades da Federação, para efeito de aplicabilidade ou não do regime de antecipação parcial, deve seguir o mesmo tratamento aplicável às mercadorias a serem acondicionadas.

Esclarecedor também a transcrição de trecho do Parecer nº 7.907/2009 da DITRI, em que o consulente, questiona qual o tratamento tributário deve ser dispensado às aquisições interestaduais de embalagens personalizadas, para acondicionamento dos perfumes que comercializa. Vejamos trechos de resposta da DITRI:

Registre-se que, consoante as disposições constantes no RICMS-BA/97, art. 27, inciso I, alínea "a", item 2, as embalagens adquiridas para acondicionamento dos produtos comercializados por empresa que opera no comércio varejista de produtos não são materiais de uso e consumo do estabelecimento. Dessa forma, temos que, nas aquisições interestaduais de tais mercadorias, os referidos contribuintes não deverão efetuar o recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas. (...)

No tocante à aplicabilidade do regime de antecipação parcial do ICMS, previsto no art. 352-A do RICMS-BA/97, às aquisições de embalagens, temos a informar que o entendimento consolidado desta DITRI/GECOT é no sentido de que o mesmo tratamento que se aplica às mercadorias deve ser aplicado ao material que servirá para o seu acondicionamento. Se a embalagem adquirida de outra unidade da Federação se destinar a acondicionar mercadorias cujas operações internas são tributadas normalmente, nessas aquisições também incidirá a referida antecipação. Se, por outro lado, as mercadorias a serem acondicionadas estiverem nas hipóteses de exceção (ou seja, sujeitas nas operações internas a isenção, não-incidência ou substituição tributária), sobre o material de embalagem das mesmas não incidirá a antecipação parcial.

Diante do exposto, com base no princípio constitucional da isonomia tributária, pelo qual igual tratamento deve

ser dispensado a contribuinte em situação equivalente, e considerando que os produtos comercializados pelo Consulente são sujeitos ao regime de substituição tributária, por força de Termo de Acordo firmado entre esta SEFAZ e a Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda, responsabilizando-a, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes de revenda dos produtos de perfumaria, cosméticos, higiene pessoal e outros, promovidas pelas empresas franqueadas do "Sistema de Franquia O Boticário", entendemos que o mesmo tratamento deve ser dispensado às embalagens que os acondicionarão.

Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas aquisições interestaduais de embalagens destinadas a acondicionar cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, o Consulente deverá efetuar o recolhimento da substituição tributária (total).

Respondido o questionamento apresentado, ressaltamos, por fim, que dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas.

Este Conselho de Fazenda já julgou idênticas infrações, cometidas pelo mesmo contribuinte, conforme trecho de ACÓRDÃO JJF Nº 0038-04/14, em que foi acolhido o lançamento nas três infrações, idênticas, conforme excerto abaixo do voto do Relator Jorge Inácio de Aquino.

Englobando as três infrações, o argumento defensivo se funda no princípio da não cumulatividade do ICMS que daria direito ao crédito fiscal pelas aquisições das embalagens que acondicionam das mercadorias que revende, independentemente, do regime de tributação a que elas se submetem, mas razão não há em tal argumento, pelos seguintes motivos:

A infração 02 que tem suporte nos anexos 2-A e 2-B (fls. 24-38) se refere ao ICMS relativo às entradas de embalagens sujeitas à substituição tributária, imposto totalmente antecipado pelo autuado na qualidade de sujeito passivo por substituição, cujo crédito que admite utilizado é expressamente vedado pelo art.93 do RICMS/BA. Portanto, constatada a agressão ao dispositivo legal citado em situação inclusive admitida pelo Impugnante, tendo em vista que apenas protesta quanto à legalidade normativa que fundamenta a infração, a tenho como subsistente.

A infração 13 que tem suporte nos anexos 43 e 44 (fls. 180-185) se refere à falta de antecipação tributária do ICMS devido pela aquisição de mercadorias relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, adquiridas de outras unidades da Federação, obrigação tributária a que o autuado está sujeito na condição de sujeito passivo por substituição. Portanto, não se refere a glosa de crédito fiscal como alegado pelo Impugnante, mas ao não recolhimento do imposto por ele devido e que aqui corretamente se exige, razão pela qual subsiste o valor autuado. Infração procedente

Do mesmo modo, a infração 14 demonstrada analiticamente nos anexos 45 e 46 (fls. 186-193) não se refere à glosa de crédito fiscal, mas ao não recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial prevista nos arts.61, IX, 125, II, §§ 7º e 8º e art. 352-A, do RICMS-BA, em virtude das entradas de embalagens usadas no acondicionamento e mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação com regime de tributação normal, usando-se no cálculo de apuração do imposto a proporcionalidade dessas mercadorias, situação em que se exige apenas a multa pelo recolhimento extemporâneo do imposto devido. Portanto, não tendo nada a reparar quanto ao levantamento fiscal nem tendo o Impugnante protestado quanto aos seus dados uma vez que também se limitou ao argumento de direito ao crédito fiscal que, neste caso, efetuando o recolhimento, de fato, tem direito, tenho o valor exigido como também subsistente.

Infração procedente.

Assim, no que diz respeito à questão de Direito suscitada, não procede a argumentação da impugnante. As embalagens não são itens de consumo do estabelecimento, não é devido o diferencial de alíquotas e por conseguintes são tributadas e devem seguir o regime de tributação das mercadorias em que serão utilizadas para acondicionamento; portanto, deve-se utilizar o critério de proporcionalidade das saídas com tributação normal e por substituição tributária. Pelo exposto, procede a glosa do crédito efetuado proporcionalmente, assim como a antecipação tributária, e a multa pelo não pagamento tempestivo da antecipação parcial, todas em caráter proporcional ao regime tributário das mercadorias que foram acondicionadas, calculado mensalmente, e assim, só restaria ao impugnante trazer ao processo, prova de erro material, o que não foi feito. Assim, acolho a procedência das infrações 3, 14 e 17.

No caso da infração da infração 4 (crédito de mercadorias destinadas a contribuinte diverso), a impugnação aponta que as três filiais envolvidas no crédito glosado, são estabelecimentos de um mesmo titular e que não houve prejuízo ao Fisco Estadual; que as duas outras lojas que emitiram as notas fiscais cujo crédito foi aproveitado pela impugnante eram recém inauguradas, e ocorreu um equívoco na emissão dessas notas fiscais, utilizando-se o CNPJ da impugnante, mas de qualquer forma o recolhimento do ICMS que gerou o crédito, foi realizado integralmente.

Na manifestação o impugnante novamente insiste que não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS na transferência entre (Filial Natal - Filial Salvador), na medida em que é pacífica a determinação dos nossos

Tribunais Superiores, de que não há circulação de mercadoria, no sentido mercantil, que dê ensejo à hipótese de incidência de ICMS.

Constato que as alegações não condizem com os fatos provados, pois não se tratam de transferências entre filiais, e não procede a justificativa de que não houve prejuízos ao Estado pois o recolhimento que gerou o crédito foi “realizado integralmente”. Pelo visto, a impugnação entendeu que houve transferências entre filiais, mas não foi o caso.

A informação fiscal e as provas apontadas, não deixa dúvidas quanto à verdade material. As notas fiscais foram emitidas por contribuintes em outras unidades da Federação, e não por filiais da impugnante, a exemplo de Eliane S/A UF – SC – CNPJ: 33.208.056/0038-30 – NF nº 57359, (fl. 384), cujo destinatário é a Loja Riachuelo i.e. 72.679.823 situada na Avenida Tancredo Neves e a inscrição desta filial autuada é 52.469.130.

Além disso os materiais adquiridos, como aditivo para rejuntas, lâmpadas, porcelanato cerâmico, etc., demonstram que foram aquisições destinadas ao uso e consumo, pois a impugnante não vende materiais de construção. Dessa forma não caberia o crédito nem mesmo nas inscrições a que verdadeiramente se destinam (outras filiais da impugnante).

Assim, ao contrário do que afirma o a defesa, o crédito gerou prejuízos ao fisco por diminuir o quantum a pagar no mês do lançamento, e ainda que na operação fosse permitido o uso do crédito, o fato dos destinatários serem filiais do autuado, não elide o lançamento, conforme os termos do art. 97, V, do RICMS/BA 97, “é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados quando no documento fiscal constar como destinatário da mercadoria ou como tomador do serviço outro estabelecimento, ainda que pertencente ao mesmo titular.”

Não tem sentido a afirmação do impugnante de que o “ICMS que gerou o crédito foi realizado integralmente e pontualmente, ou seja, deu entrada no Erário Público”. Tal situação só é possível quando a aquisição se destina à revenda com valor agregado e a saída com débito supera o valor creditado, ou quando ocorre transferência entre filiais dentro do mesmo Estado, onde uma se credita e a outra se debita, compensando reciprocamente. No entanto, não foi o caso, pois não se trata de transferências internas, mas de compras interestaduais para uso e consumo do estabelecimento. Infração 4 procedente.

Já as infrações 6, 7 e 8, relativas às omissões de entradas e de saídas de mercadorias, também serão aqui apreciadas em conjunto, pois dizem respeito às infrações de mesma natureza, resultantes da auditoria de estoques. A impugnação justifica que a empresa atua no setor varejista e movimentada diariamente milhares de mercadorias em todo o País, e que “toda empresa varejista enfrenta problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, causam distorções em seu registro de estoque, não significando dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas, e que o imposto devido não é recolhido” e pede o cancelamento das infrações, pois os erros podem estar nos subcódigos, perda de etiqueta, furtos, etc., e que nesse contexto, um determinado modelo de calça, pode receber nos registros internos da empresa diversos códigos cadastrados e que surgem assim, algumas distorções nos estoques e que grande parte da inconsistência é ocasionada pela troca do código, e isto gera omissões de entrada e saída, mas que tais omissões só existem nos arquivos eletrônicos.

Apresenta uma planilha de amostragem de notas fiscais que deram entrada e “mesmo assim estão incluídas no anexo que compõe o presente Auto de Infração, o que demonstraria sua iliquidez”. Não foi possível entender em que consiste a argumentação de erro do impugnante, pois o anexo que compõe o Auto de Infração só estaria errado se não incluisse as notas fiscais da amostragem. O impugnante apenas confirma algo que comprova a existência das notas no levantamento, computando as entradas no cálculo do estoque. Os autuantes salientam que as infrações estão respaldadas quanto à Portaria nº 445 de 10/08/1998 e os dados constantes dos Arquivos Magnéticos.

Quanto aos furtos que implicam em omissão de saída de mercadorias tributáveis, o procedimento correto para este caso, como alertam os autuantes, é a emissão de uma nota fiscal para efeito de baixa de estoque, em conformidade com o inciso V, do art. 100 do RICMS/BA. Já com relação ao argumento de que a utilização equivocada do código de uma mercadoria no momento da venda (em virtude da troca de etiquetas ou da grande variedade de subcódigos), a impugnante não traz qualquer exemplo que justifique tal situação, e que permita a fundamentação de uma diligência para eventuais correções.

Devo admitir que os fatos alegados realmente são corriqueiros em varejistas com grande movimentação de itens de mercadorias. Assim, os grandes varejistas devem se cercar dos devidos cuidados para evitar que, em se aplicando uma auditoria de estoques, venha ocorrer omissões de fato não existiram.

No entanto, não pode o impugnante simplesmente alegar fatos presumíveis nas suas operações, pois assim como o fisco não pode fazer lançamentos por presunções, ao contribuinte não é dado o direito de se defender também com presunções, mas sim, trazer fatos concretos que possam levar a efetiva correção de eventuais erros e se alcançar a verdade material. Diz em sua defesa que a ocorrência dos tais erros nas operações “não significa dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas, e que o imposto devido não é recolhido” sem no entanto apresentar provas das correções das citadas “inconsistências encontradas e corrigidas”.

Assim, conforme ficou evidenciado pelos autuantes, o impugnante não comprovou a baixa de itens do estoque

por conta de eventuais furtos, não tendo como se considerar fatos que não estão devidamente registrados na escrita fiscal, além do que, se há mercadorias semelhantes e que podem estar no mesmo agrupamento de mercadorias, ficou provado pelos email anexados, que a empresa não tomou quaisquer providência no sentido de apontar tais situações, e não cabe aos autuantes “advinhar” que itens seriam estes, mesmo porque se inadvertidamente tentassem encontrar tais semelhanças por iniciativa própria, correriam riscos de cometer erros que prejudicariam a própria defesa e acarretariam a nulidade do procedimento.

Por exemplo, se os estoques iniciais e finais de uma determinada mercadoria é ZERO, e entra uma quantidade no estabelecimento com um único código, digamos 20 calças com código o A, mas a seguir, são diferenciadas em códigos A e B, por conta de que as calças brancas permanecem com código A e as outras cores são agrupadas em um código B, mesmo que todas sejam vendidas e tributadas, a auditoria de estoques constataria uma omissão de entrada de 10 unidades do código B, já que não a Pareceria este código na entrada, e omissão de saída de 10 unidades do código A, já que os arquivos magnéticos indicam que para 20 unidades que entraram, apenas 10 saíram com nota fiscal.

Ora, é preciso que na impugnação o impugnante traga demonstrativo de mercadorias semelhantes tiveram respectivamente omissão de entrada e saída, que somadas, resulta em zero, ou valor próximo de zero, provando o erro dos códigos, e isto não foi feito. Os autuantes só podem trabalhar com dados objetivos, que neste caso são os arquivos produzidos pela própria impugnante, devendo até prova em contrário, considerá-los corretos. Assim, acuso que a impugnação não logrou apontar situações em que aconteceram erros materiais, por omissões de entradas e saídas de mercadorias idênticas ou similares, mas que foram identificadas com códigos diversos. Apenas propugnaram a hipótese de ocorrência destes fatos, e em sendo assim, acato o lançamento efetuado. Infrações 6, 7 e 8 procedentes.

No que tange às infrações 18 e 19, a impugnante apresentou uma relação de notas fiscais com a indicação dos meses de lançamento na sua escrituração e os autuantes justificam que devido ao registro tardio destas notas fiscais (emitidas no final dos meses de novembro e dezembro de 2011 e só escrituradas nos meses de fevereiro e março de 2012) induziu ao erro na apuração destas infrações, que foram devidamente retificadas, conforme quadros abaixo:

INFRAÇÃO 18 -VALORES CORRIGIDOS.

INFRAÇÃO 19 – VALORES CORRIGIDOS.

[Planilhas de fl. 547].

Na manifestação, o impugnante não se pronunciou quanto a estas retificações. Nos termos do art. 140 do RPAF, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Infrações 18 e 19 procedentes em parte.

Quanto às infrações 15 e 16, alega a impugnante, que “se trata de erros na alíquota cabível e que os produtos objeto desta suposta infração são mercadorias tais como travesseiros e outros acessórios, portanto sujeitas à Substituição Tributária e por isso o tributo foi recolhido na modalidade ICMS ST”. Justifica que o fato de ter recolhido o ICMS pelo regime normal de apuração ao invés de ter realizado pelo regime de substituição tributária, resultou em pagamento a maior, e que de qualquer ponto que se observe, perceber-se-á que não deixou de cumprir com suas obrigações tributárias, e por isso, as infrações 15 e 16 devem ser julgadas nulas.

Os autuantes dizem que a impugnante submeteu ao regime normal de tributação as mercadorias “travesseiros” até 31/10/2011, pois somente nesta data efetuou o pagamento do ICMS do estoque do referido produto pelo regime de substituição tributária, conforme pode ser verificado no presente Processo Administrativo Fiscal (fls.304/308). Que entretanto, a mercadoria “travesseiros” foi incluída no regime de substituição tributária na modalidade de antecipação total (anexo 88 do RICMS/BA) a partir de 01/03/2011, conforme art. 3º do Decreto Estadual nº 12.534, de 23/12/2010.

Embora o impugnante tenha se equivocado no início da defesa, alegando erro nas alíquotas cabíveis, ao final, demonstra compreender a razão da autuação, embora confunda o imposto com o lançamento da multa. Deixo claro neste voto, que nestas duas infrações não estão lançados tributos devidos, mas multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação em virtude de alteração do tratamento tributário da mercadoria “travesseiros”; de fato, concordo que “por qualquer ponto que se observe” o contribuinte cumpriu com as suas obrigações tributárias, apenas no que diz respeito à obrigação principal, mas não com as obrigações acessórias, já que embora tenha pago todo o imposto quando vendeu as mercadorias com tributação normal nas saídas, não cumpriu a determinação legal de antecipar o imposto, ensejando da multa. Assim, não logrou o impugnante comprovar o pagamento de antecipação tributária, sendo portanto, cabível a multa percentual aplicada pelos autuantes por descumprimento de obrigação acessória e prevista conforme a Lei nº 7.014, art. 42, II, “d”. Infrações 15 e 16 procedentes.

Quanto às infrações 9, 10, 11 e 12, são todas decorrentes da falta de pagamento do diferencial de alíquota. No caso da infração 9 (aquisições para o ativo fixo), a defesa alega erros materiais em diversos documentos fiscais e pede diligência para correção. Os autuantes reconhecem os erros por conta de um lapso do impugnante, que fez lançamentos extemporâneos; assim, descabe a diligência porque os autuantes prontamente corrigiram os erros e na manifestação fiscal, a defesa silenciou quantos às correções efetuadas. Assim, a infração 9 passa a

ter os valores discriminados no quadro abaixo. Infração 9 procedente em parte.

INFRAÇÃO 9 – VALORES CORRIGIDOS.
[Planilha de fl. 548].

Em relação às infrações 10, 11 e 12, lançadas pela falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento ou destinadas ao consumo do estabelecimento, e referentes às notas fiscais regularmente escrituradas, não foi apresentado qualquer argumento de ordem material que contestasse estas infrações. Os demonstrativos estão nas fls. 266/281, sem que o impugnante tenha apresentado comprovações de erros. Infrações 10, 11 e 12 procedentes.

Quanto à infração 13, decorrente da falta de antecipação do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, tenha sido citado pelo impugnante no bojo da defesa dos itens 9, 10, 11, e 12, não foi apresentado qualquer contestação seja material, seja de Direito, que se reportasse a este item do lançamento. Ao analisar o demonstrativo, Anexo nº 41 (fls. 288/293), fica constatado que a impugnante deixou de recolher o ICMS por antecipação total da mercadoria “calçados”, pois não percebeu que a margem de valor adicionado do referido produto foi majorado em 5% (foi utilizada MVA de 43% ao invés de 48%), a partir de 01/04/2011, conforme pode ser verificado em sua própria memória de cálculo do ICMS pago por antecipação total (fls. 294/297) e no item nº 34 do Anexo 88 do RICMS/BA 97, transcrito na informação fiscal. Infração 13 procedente.

Quanto à arguição da defesa acerca das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias, que seriam abusivas e inconstitucionais, nos termos do art. 167 do RPAF, não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a declaração de inconstitucionalidade. As multas previstas encontram-se vigentes no nosso ordenamento jurídico, conforme a Lei nº 7.014/96.

Quanto ao pedido de redução das multas, aquelas referentes às obrigações principais, devem ser solicitadas à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, nos termos do art. 159 do RPAF, e àquelas por descumprimento de obrigação acessórias, de competência desta Junta, deixo de aplicar qualquer redução, dado que os fatos demonstram a reincidência das mesmas infrações, inclusive em outras autuações, razão porque, não vislumbro na conduta do contribuinte, qualquer atitude que justifique o atendimento ao pleito.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Infração 14)

Com a devida licença do nobre relator que, de forma cuidadosa, procurou fundamentar e amparar seu voto na Legislação Tributária do ICMS, bem como em decisões de outras unidades fracionárias desse CONSEF sobre a matéria, apresento, para exame, o meu voto relativo apenas à infração 14, que conclui pela improcedência da aludida exigência tributária.

A citada infração foi imputada em razão de o sujeito passivo ter descumprido a obrigação principal de antecipar integralmente o ICMS relativo à aquisição de embalagens, usadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária, ou seja, relacionadas nos Anexos 88 e 89 do RICMS/97.

Para o exame adequado da questão, necessário lembrar como se apura a base de cálculo da substituição tributária, bem como deixar evidente que o objetivo desse cálculo, na chamada substituição tributária para frente é alcançar ou se aproximar do preço final de venda a varejo praticado com o consumidor final.

Em linhas gerais, sem entrar nas especificidades de algumas mercadorias, a base de cálculo para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação está prevista no art. 23 da Lei 7014/96, como segue:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes:

- a) o valor da operação, sendo esta tributada, quando o termo final do diferimento for a saída, do estabelecimento do responsável, da mercadoria ou do produto dela resultante, desde que não inferior ao valor de que cuida a alínea seguinte;*
- b) nas demais hipóteses, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, incluídas todas as despesas que as tenham onerado;*

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

...

§ 2º *Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.*

§ 3º *Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.*

As mercadorias, alvo da presente autuação, ou seja, cujas embalagens foram utilizadas para acondicionar, estão incluídas no cálculo do inciso II do art. 23, acima citado.

Assim, ao se adicionar ao valor da prestação própria, realizada pelo substituto, o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, e a essa a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes, se está claramente tributando o valor das mercadorias vendidas ao consumidor final, que não resta dúvidas inclui o preço das embalagens alvo de presente exigência tributária.

Tanto é verdade, que não há informações de que o autuado cobra do consumidor final o preço a parte das embalagens, fato que indicaria a necessidade de incluir tal valor na base de cálculo da substituição tributária, tendo em vista o claro comando constante no inciso II, alínea "b" do art. 23, acima citado, cabendo destaque ao fato de que não há a previsão do enquadramento no aludido regime das embalagens em questão.

Além do mais, caso o entendimento de que se deva antecipar os valores relativos às aludidas embalagens, que foram adquiridas, inclusive de fornecedores distintos, prevalecesse, deveria se verificar cada MVA, pertinente a cada produtos alvo da antecipação integral, na media em que são contemplados com MVAs diferentes constantes nos anexos 88 e 89 do RICMS. Em outro dizer, seria necessário identificar cada produto, alvo da antecipação tributária integral, identificar o respectivo MVA, calcular a proporcionalidade de cada um e calcular a antecipação das embalagem. Tudo isso, claro, após o cálculo da proporcionalidade das tributadas normalmente e as contempladas pelo aludido regime.

A questão fica mais difícil ainda quando a base de cálculo do produto embalado é a prevista nos §§ 2º e 3º do art. 23 da Lei nº 7014/96, acima alinhados, pois teríamos que, para manter a antecipação integral das embalagens, recorrer ao MVA do anexo 88 do RICMS, ainda que o produto já fosse adquirido com substituição tributária. Assim, a MVA aplicada às embalagens não coincidiria com a mesma forma de cálculo da base de cálculo dos produtos embalados, pois a base de cálculo da substituição tributária desses produtos obedeceria a um preço fixado pelo órgão público competente ou seria fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, não havendo tal previsão no anexo 88 do RICMS/BA.

É importante destacar, contudo, que não estamos falando de embalagens que importe alteração da apresentação do produto ou em substituição à originária, a ponto de se caracterizar como industrialização na forma regulamentar prevista no art. 2º, §5º, IV do RICMS/97, e sim de sacos plásticos ou sacolas plásticas que são entregues com os produtos ao consumidor final.

Caso, eventualmente, a aplicação do MVA dos produtos embalados, alvo da presente autuação, não esteja alcançando efetivamente o preço final de venda a varejo praticado pelo contribuinte, cabe uma revisão das aludidas margens para corrigir tal distorção, com observância do §7 art. 4º da LC 87/96, bem como o seu correspondente art. 23, §4º da Lei nº 7014/96.

Diante do exposto voto pela IMPROCEDÊNCIA da infração 14.

Quanto às demais infrações, acompanho o relator pelas suas razões. Assim, o débito do Auto de Infração fica configurado da forma abaixo: [planilha de fls. 550/551]".

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto 7.629/1999, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 568 a 592, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando as acusações e argumentando que o Auto de Infração é injusto e nulo (fl. 573).

Relativamente à infração 1, assinala que as lâmpadas que adquiriu não são de curta duração. Por isso, a seu sentir, devem ser classificadas no ativo imobilizado. Além disso, ainda que se repete os tais bens como de uso e consumo, a cobrança configura agressão ao princípio da não cumulatividade e às disposições constitucionais respectivas.

Em seguida, ao refutar as imputações 2 e 5, que possuem naturezas distintas, volta a tomar como fundamento o princípio da não cumulatividade e a argumentar que o julgador de primeira instância não comprovou que o Erário foi prejudicado.

Quanto aos itens 3 e 17 do Auto de Infração, ressalta que não há motivos para glosar os créditos do material de acondicionamento de calçados "após as vendas dos mesmos", sujeitos ao regime

de substituição tributária. Entende que tem direito ao crédito, independentemente do regime de tributação das mercadorias acondicionadas (calçados), inclusive pelo fato de serem sempre as mesmas embalagens que acompanham todos os produtos que comercializa, variando apenas o tamanho.

Prossegue contestando a quarta infração, sob a alegação de que as duas unidades que emitiram as notas cujos valores foram creditados eram recém inauguradas quando das ocorrências, pertencentes ao mesmo grupo empresarial, motivo pelo qual o Estado não foi prejudicado, pois, de todo modo, o imposto foi recolhido.

No tópico III.5, de fl. 581, concernente às infrações 6, 7, 8, 18 e 19, sustenta ser imprescindível que se verifique a ocorrência de equívocos na codificação dos itens auditados, pequenos furtos, perdas de etiquetas etc., uma vez que é grande contribuinte do Estado da Bahia e jamais realizou, tampouco realizará, qualquer negociação sem o retrato documental exigível (notas fiscais).

No que tange às infrações 18/19, julgadas parcialmente procedentes, alega (ou melhor, pergunta) que se o órgão julgador detectou falhas, “*então por que não pode haver equívocos na própria apuração nas supostas omissões de entrada e saída*”?

Com respeito às infrações 15/16, assegura que o tributo foi recolhido no início da cadeia de comercialização. Por isso, não lança débito nem crédito referente às operações de que tratam as referidas acusações. Na sua concepção, o fato de ter recolhido com base no regime normal, em detrimento do regime de substituição tributária, significa pagamento a maior.

A seguir, insurge-se contra as imputações 09 a 13, alegando que o tributo foi tempestivamente recolhido, e pede a realização de diligência para comprovar as suas sustentações. Em relação à nota fiscal 831, afirma não ter recolhido a diferença de alíquotas por se tratar de acerto relativo à Nota Fiscal nº 780. Como esta última nota foi emitida e a mercadoria não seguiu viagem, foi elaborada, por si, a Nota Fiscal nº 831.

Já as Notas Fiscais nºs 97.143, 97.145, 97.149, 97.150, 99.365, 99.368, 100.124 e 100.126 decorrem de entradas de partes de uma escada rolante, partes estas que na verdade compõem a nota fiscal de compra de imobilizado numero 103.075, através da qual a diferença de alíquotas foi paga.

Aduz que as demais notas foram escrituradas de forma extemporânea, “*conforme se observa na documentação anexa*”, requer, a esta “*Colenda Câmara Superior*”, a redução das multas, as quais qualifica de abusivas e, por fim, conclui pleiteando o total provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 600 a 603, manifesta opinião contrária a todas as teses recursais, uma a uma, asseverando, por exemplo, (i) ser comum o senso de que lâmpadas e reatores constituem bens de consumo, (ii) não haver possibilidade de crédito após o encerramento da fase de tributação, (iii) ter sido efetuada a segregação entre as embalagens de calçados (sujeitas ao regime de substituição) e as de outras mercadorias etc.

No que diz respeito a este último tema, das embalagens, destaca que a jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que o tratamento tributário dado à mercadoria deve ser o mesmo conferido ao seu respectivo invólucro.

Prosseguindo, ao tratar da quarta imputação, afirma que as notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outras unidades da Federação, e não por filiais do recorrente. Os materiais são de uso e consumo e a utilização de crédito, por conseguinte, prejudicou o Estado.

Encerra sublinhando que falta suporte probatório às alegações concernentes aos itens 6 a 13, 15, 16, 18 e 19 do lançamento de ofício.

VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, a fiscalização e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram as

acusações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados e cálculos, assim como apontando o embasamento jurídico, que se mostra claro e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, Decreto nº 7.629/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e no Recurso.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Tomo como fundamento o art. 147, I, “a” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF/BA) para negar o pedido de diligência destinada à análise de códigos, pequenos furtos, perdas de etiquetas e para tudo mais, pois todos os elementos aptos e necessários para formar a convicção dos membros deste órgão estão presentes no processo.

Com respeito às multas, cuja natureza supostamente abusiva ou inconstitucional não pode ser apreciada neste foro (art. 167, I e III, RPAF/1999/BA), eventuais pedidos de redução ou cancelamento devem ser dirigidos à Procuradoria, em sede de controle de legalidade, tendo em vista a revogação do art. 159 do sobredito Regulamento processual, através da Lei nº 12.605/2012.

Indefiro o pleito de redução ou cancelamento das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, já que não estão presentes os requisitos do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/1996, em especial a inexistência de falta de pagamento do gravame, a qual (falta de pagamento) restou cristalinamente demonstrada nas mais de quinze (ou quase vinte) imputações.

No mérito, de acordo com a Lei Complementar nº 122/2006, alterada pela Lei Complementar nº 138/2010, os créditos oriundos de entradas de materiais de uso e consumo, a exemplo das lâmpadas e reatores de que trata a primeira acusação, somente poderão ser utilizados a partir de 1º de janeiro de 2020.

Quanto aos itens 2 e 5 do Auto de Infração, conforme muito bem dito pelo relator da JJF, o art. 356 do RICMS/1997 estabelece que, uma vez ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

Em relação às embalagens de calçados e às infrações 3 e 17, o inciso II do § 2º do art. 93 do RICMS/1997 estatui que, salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto.

Portanto, não há que se falar em crédito de material de embalagem de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Quanto à infração 4, as notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outras unidades da Federação, e não por filiais do recorrente, como Eliane S/A, de Santa Catarina, CNPJ 33.208.056/0038-30: Nota Fiscal nº 57.359 (fl. 384). Trata-se de aquisições de aditivo para rejuntas, lâmpadas, porcelanato cerâmico etc., ou seja, destinadas ao uso e consumo (tendo como destinatária a Loja Riachuelo, I.E. 72.679.823). O autuado não vende materiais de construção e é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição de mercadorias quando do documento fiscal constar como destinatário outro estabelecimento, ainda que pertencente ao mesmo titular (art. 97, V do RICMS/BA/1997).

No caso das infrações 6, 7, 8, 18 e 19, o recorrente alegou ser imprescindível a verificação da ocorrência de equívocos na codificação dos itens auditados, pequenos furtos, perdas de etiquetas etc., uma vez que é grande contribuinte do Estado da Bahia e jamais realizou, tampouco realizará, qualquer negociação sem o retrato documental exigível (notas fiscais). Entretanto, não trouxe aos autos qualquer indício, ainda que por amostragem, que tais fatos tenham ocorrido,

situação que reclama a eficácia do art. 143, RPAF/1999.

O sujeito passivo não apresentou fundamentos de fato ou de direito atinentes às razões recursais das imputações nºs 18/19. Esta foi a alegação, baseada no fato de terem sido alterados, em sede de revisão, os valores a pagar: “*se o órgão julgador detectou falhas, então por que não pode haver equívocos na própria apuração nas supostas omissões de entrada e saída*”? Mais uma vez, aplica-se o art. 143, RPAF/1999, desta feita em conjunto com o art. 140.

No tocante às infrações 15/16, que tratam de multas sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, a sociedade empresária, com efeito, cumpriu as suas obrigações tributárias, mas apenas as principais, mesmo assim de forma extemporânea, pois lançou o imposto ao comercializar as mercadorias com tributação normal, nas saídas. Todavia, não cumpriu a determinação legal de antecipar o recolhimento, ilícito que legitima as penalidades propostas (Lei nº 7.014/1996, art. 42, II, "d").

Os equívocos cometidos pela fiscalização relativos às Notas Fiscais nºs 780, 831, 97.143, 97.145, 97.149, 97.150, 99.365, 99.368, 100.124, 100.126 e 103.075 foram expurgados na revisão (infrações 9 a 13), o que restou devidamente esclarecido na informação de fls 487/488.

Ressalte-se que, com respeito à infração 9, os autuantes reconheceram erros, por conta de lapso do contribuinte, que fez lançamentos extemporâneos, e prontamente corrigiram os mesmos.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Preliminares de nulidade, de decadência e Infrações 15, 16, 18 e 19)

Peço venia para discordar do voto do n. Relator a respeito de três pontos específicos. O primeiro deles diz respeito à nulidade suscitada de ofício e que atine ao cerceamento do direito de defesa do Sujeito Passivo em razão do volume excessivo de infrações em um mesmo Auto de Infração. Derredor dessa matéria, me permito a transcrição do voto divergente do Conselheiro Daniel Ribeiro (Processo Nº 269200.0337/13-8) que, a respeito do tema, assim se manifestou, por provocação do contribuinte:

“O Recorrente aduz que teve prejudicado o seu direito de defesa, tanto em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 09 (nove) infrações totalmente distintas.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, conseqüentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A. I. Nº 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3 e 277992.0402/12-7. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Toda análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Da análise do presente PAF verifico que o início da ação fiscal se deu em 21/01/13 (fl. 10) e o presente lançamento fora lavrado em 28 de março de 2013.

Ora, o agente fiscal teve exatos 2 meses e 7 dias para proceder à fiscalização que acarretou na lavratura de Auto de Infração com 09 infrações, intimando o contribuinte no dia 16/04/13.

Em contrapartida aos 67 dias que o agente fiscal teve para proceder à apuração de 09 infrações, o Recorrente teve apenas 30 (trinta), para se defender das mesmas 09 infrações.

Entretanto, o Fisco não pode se aproveitar de tal fato em seu favor. O que deve ser pago é o que é devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte.

A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente Auto de Infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. Em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações constantes em um mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, **do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.***

§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.

*§ 2º **Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.***

Por sua vez, entendo que o direito de defesa do contribuinte foi tolhido, até porque o mesmo dispôs dos mesmos prazos recursais.

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento é anular o Auto de Infração quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo Recorrente.

Assim, acolho a preliminar suscitada pelo Recorrente, e voto, pela NULIDADE do presente lançamento quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte”.

Pelo se verifica do texto colhido dos votos que deciram o Processo nº 269200.0337/13-8, a conclusão é óbvia, e transita no sentido de que Autos de Infração com excesso de imputações, in fine, atentam contra o direito de defesa do Contribuinte, pois, lhe prejudicam a construção de teses defensivas, no tempo em, razão da quantidades de infrações, além da dificuldade na produção de provas que possa efetivamente contrariar as acusações fiscais.

Nesses termos, voto no sentido de julgar NULO o Auto de Infração em razão de grave atentado aos direitos de defesa e de contraditar a peça acusatória.

O Segundo ponto, já em sede de análise de mérito, refere-se às multas aplicadas em razão das infrações 15 e 16, cuja acusação impõe ao Sujeito Passivo multa de 60% em razão do fato de que o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição (notas fiscais regularmente escrituradas), com saídas posteriores tributadas normalmente, deveria ter sido pago por antecipação tributária, tendo sido recolhido aos cofres do Estado em outro momento.

Pois bem, por primeiro, há que se estabelecer que a multa em voga é, sem qualquer sombra de dúvida, multa por descumprimento de obrigação de fazer, acessória, portanto, pois, deriva apenas da falta de pagamento do imposto por antecipação tributária no tempo devido, ou seja o imposto devido nas operações em apreço foi devidamente recolhidos antes de qualquer ação fiscal e com as correções de lei.

Importante frisar que apesar de alguns entenderem que a multa em discussão seria em razão de descumprimento de obrigação principal, como dito e verificado nos autos, não há cometimento de infração classificada como principal, haja vista que o imposto foi integralmente recolhido, ainda que no tempo incorreto, fato que desnatura a classificação multa em voga como multa por descumprimento de obrigação principal, restando por óbvio, o mero descumprimento de obrigação de fazer.

Nessa linha, entendo que a cobrança que se faz é de multa específica ou isolada em razão do descumprimento de obrigação acessória, e a sua existência se dá em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais, caso em que a multa deve ter caráter educativo com vistas a preservar o crédito tributário e o recolhimento do imposto no tempo correto.

É fato incontroverso que a infração foi cometida, ou seja, o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação tributária, não foi. Contudo, há nos autos a comprovação de que o Sujeito Passivo recolheu o imposto devido, ainda que fora dos prazos estabelecidas para as operações sujeitas à antecipação, fato que torna incontestável na medida em que não há exigência do imposto.

Ora, se há um fato típico, haverá que se apenar o infrator, contudo, há que se trazer à análise dos fatos as circunstâncias que o envolvem. No caso vertente, apesar de o imposto ter sido recolhido de forma diversa da forma prevista para o recolhimento por antecipação tributária, o fato de ter sido recolhido não pode ser desprezado, sobretudo quando tal recolhimento ocorreu com as correções devidas, o que se constata, mais uma vez, pelo fato de apenas haver imputação por descumprimento de obrigação acessória, e não principal, ou seja, não se exige imposto.

Uma análise rasa da matéria (infração que impõe multa específica no percentual de 60%, no valor total de R\$15.440,94), facilmente se verifica que a conduta típica não representou qualquer prejuízo ao erário, nem mesmo provocou qualquer possibilidade de fraude quando do cometimento da infração, nem mesmo em momento futuro. Ou seja, no contexto dos fatos, a aplicação da multa em voga, no percentual de 60% calculados sobre o valor do imposto, é desproporcional e irrazoável.

Tenho me posicionado no sentido de que as multas com o caráter acima descrito são excessivamente altas e fogem à intenção do legislador, pois, abandonam o caráter educativo adotando contornos de desproporcionalidade, confisco, e até de enriquecimento sem causa por parte do Estado. Não por menos, com permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/99, tenho, em casos análogos, reduzido a multa aplicada.

O referido art. 158 diz que *“as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo”*, ou seja, a norma invoca princípios constitucionais e de direito, referindo-se à necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco -, de que as condutas infracionais foram dolosas, fraudulentas ou simuladas, respeitando o princípio que determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário.

Assim, ainda que reste absolutamente demonstrado o cometimento da infração, como é o caso, à luz dos fólios deste PAF, entendo que não resta caracterizada a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do recorrente. Ademais, considerando, por princípio fundamental de direito, que a boa-fé é presumida, teria o fisco que demonstrar que a conduta do sujeito passivo foi deliberada, para o que não prova nos autos, pois, a contrário senso, o que restou provado é que houve boa-fé por parte do recorrente quando procedeu ao recolhimento do imposto devido antes mesmo do início de uma ação fiscal.

Por tudo isso, pela prerrogativa dada a este julgador, reduzo a multa aplicada para 10% do valor julgado, restando a exigência em R\$1.544,09.

O terceiro e último ponto se refere às infrações 18 e 19, cuja matéria envolve multas em razão de entradas de mercadorias sujeitas à tributação sem registro na escrita, bem como de entradas de mercadorias não sujeitas à tributação, também sem registro na escrita fiscal.

Para esse ponto, a abordagem é a mesma acima tracejada e relativa às multas por descumprimento de obrigação acessória. Como dito e exposto de maneira clara, entendo que para as infrações 18 e 19, há que ser aplicado o mesmo raciocínio, pois, a disposto no art. 158 do RPAF, *“as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo”*, ou seja, a norma invoca princípios constitucionais e de direito, referindo-se à necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco -, de que as condutas infracionais foram dolosas, fraudulentas ou

simuladas, respeitando o princípio que determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário.

Pois bem, ainda que reste demonstrado o cometimento da infração, o que não se pode discutir, à luz do quanto carreado aos autos, entende que não resta caracterizada a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do recorrente. Demais disso, considerando que a boa-fé é presumida, porque é preceito constitucional, teria o fisco que demonstrar que a conduta do sujeito passivo foi deliberada, para o que não há prova nos autos.

Assim, com permissivo do art. 158 do RPAF/99 e do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, reduzo as multas das infrações 18 e 19 para 20% e 10% do valor julgado em primeiro grau de julgamento administrativo.

Pelo exposto, com a divergência posta e afastada a nulidade do Auto de Infração que foi suscitada de ofício, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298627.0002/13-3**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$393.134,07**, acrescido das multas de 60% sobre R\$178.527,04 e 100% sobre R\$214.607,03, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "d" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$23.738,93** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$724,51**, previstas, respectivamente, nos incisos II, "d" e §1º, IX e XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005.

VOTOS VENCEDOR (Preliminar de nulidade e Infrações 15, 16, 18 e 19) - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Alexandrina Natália Bispo dos Santos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de nulidade e Infrações 15, 16, 18 e 19) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de nulidade e Infrações 15, 16, 18 e 19)