

PROCESSO - A. I. Nº 279465.0006/13-9
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0172-05/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 23/07/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Encerrada a fase de tributação das mercadorias, é vedado a utilização de crédito fiscal, salvo as situações previstas em lei. Mantida a exigência fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA POR RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO. Não havendo pagamento do imposto da antecipação parcial relativo a mercadorias que deram saídas tributadas pelo regime normal, é cabível a aplicação da multa decorrente da intempestividade do recolhimento do imposto. Infração mantida. **b)** ANTECIPAÇÃO INTEGRAL. RECOLHIMENTO A MENOS. Demonstrativo juntado aos autos indicam a nota fiscal, a mercadoria, o MVA e cálculo do imposto. Não provada a alegação de cálculo incorreto. Mantida a Decisão. 3. SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Comprovado que as mercadorias não estavam submetidas ao regime de substituição tributária. Infração mantida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS 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. Não apresentada provas materiais quanto a ocorrência de falhas no controle de estoque em decorrência de trocas, cores, tamanhos, perda de etiquetas, etc. Procedimento fiscal adotado em conformidade com a Portaria nº 445/98. Mantida a Decisão relativas às infrações 6, 7 e 8. Rejeitada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, com vistas ao reexame da Decisão proferida pela 5ª JF, que julgou Procedente em Parte

o Auto de Infração lavrado em 12/12/13, com valor de R\$113.452,54 relativo à oito infrações, sendo objeto do Recurso as infrações 1, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, que acusam:

- 1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária. Conforme ANEXO I - R\$3.426,82 - Multa de 60%;*
- 3. Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. O contribuinte recolheu a menor o imposto devido por antecipação parcial das mercadorias adquiridas de outras unidades da federação para comercialização. Conforme ANEXO III. Multa de R\$1.398,71 - Multa de 60%;*
- 4. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Conforme ANEXO IV - R\$13.315,79 - Multa de 60%;*
- 5. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O Contribuinte procedeu a saída de produtos tributados como não tributados, majoritariamente produtos de ótica. Conforme ANEXO V - R\$11.663,20 - Multa de 60%;*
- 6. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Conforme ANEXO VI - R\$81.250,80 - Multa de 100%;*
- 7. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme ANEXO VII - R\$1.228,38 - Multa de 100%;*
- 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 do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Conforme ANEXO VIII - R\$846,28 - Multa de 60%;*

Na Decisão proferida pela Primeira Instância inicialmente foi afastado a preliminar de nulidade sob o argumento de que não deixou cumprir suas obrigações tributárias, fundamentando que o Auto de Infração descreve os fatos e capitulação legal condizentes com os fatos reais e o direito aplicável, obedecendo ao devido processo legal, possibilitando o exercício da defesa e do contraditório.

Indeferiu o pedido de realização de perícia, fundamentando que o sujeito passivo poderia apresentar prova de suas alegações acerca das inconsistências apontados no levantamento quantitativos de estoque. No mérito apreciou que:

Quanto à infração 01, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, quais sejam: calçados, tapetes e travesseiros.

Verifico que não há controvérsia em relação às mercadorias estarem enquadradas no regime de substituição tributária, o sujeito passivo reconhece. Assim, conforme artigos 97, inciso IV, alínea b, combinado com o art. 356 do RICMS/97, é vedada a utilização de crédito fiscal quando tiver sido efetuada a aquisição da mercadoria enquadradas no regime de substituição tributária com o imposto pago por antecipação, In verbis:

"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:

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

"Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição 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, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou

substituição tributária."

Quanto da devolução de mercadorias cujo imposto foi pago por antecipação com substituição tributária, não cabe a utilização do crédito fiscal, haja vista o que dispõe as normas que regulam tais operações, acima alinhadas.

Diante do exposto, considero mantida a infração 01.

No que se refere à infração 02, foi imputado ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo. Afirma o autuado que se trata de cadernos para distribuir como brinde e, portanto, não constitui crédito de material de uso e consumo. Ficou demonstrada, com o acolhimento das autuantes, a procedência das alegações defensivas, pois a NF de entrada de nº 502838, de 19/12/2012, com itens cadernos, foi de fato escriturada com CFOP de brinde (2910 - Entrada de bonificação, doação ou brinde), dando direito ao adquirente de utilizar o crédito fiscal ali gerado.

A infração 02, portanto, é improcedente.

A infração 03 se refere multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. O sujeito passivo alega que não há diferenças no confronto do livro fiscal e os arquivos do SPEED Fiscal nos meses de 05, 06 e 12/2012.

As autuantes provam, com lastro no DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL, Anexo III, fls. 27 a 29 do presente processo, onde se encontram discriminadas, item a item, nota a nota, todas as mercadorias sujeitas à antecipação parcial e o respectivo valor do imposto devido. Assim, caberia ao contribuinte provar em que item de mercadoria, ou nota fiscal, o imposto foi lançado pelas autuantes com apuração do imposto maior do que o devido, o que efetivamente não ocorreu, além de o autuado, conforme destacam as autuantes, se referir em sua peça defensiva, apenas aos meses de maio, junho e dezembro do exercício fiscalizado, quando no DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL todos os meses do ano apresentam diferença de arrecadação entre o valor devido e o valor de fato recolhido.

Explicam as autuantes que o levantamento dos dados constantes do citado demonstrativo foi realizado a partir do livro de Entradas de Mercadorias (Escrituração Fiscal Digital - EFD) do contribuinte, item a item, e posteriormente confrontado com o valor recolhido sob a rubrica 2175 - ICMS - ANTECIPAÇÃO PARCIAL, na relação anual de DAEs do sistema de arrecadação da SEFAZ.

Assim, considero que o levantamento levado a efeito pelas autuantes demonstra o recolhimento a menos efetuado pelo sujeito passivo, o que torna procedente a infração 03.

No que alude a infração 04, se trata de recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária integral, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89.

As autuantes informam que a apuração do imposto devido por antecipação integral com substituição, recolhido a menos não deflui necessariamente da aplicação incorreta de MVAs pelo contribuinte. A exigência tributária foi apurada em razão do confronto entre o total devido como antecipação do ICMS Substituição Tributária e o total efetivamente pago pela Impugnante.

As autuantes efetuaram o levantamento do total de entradas das mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme determina o Art. 353, combinado com o Anexo 88 do RICMS-BA, e, aplicando a correta MVA de cada produto, confrontou com o valor pago pelo contribuinte, declarado em Livro de Apuração sob a rubrica 1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. As diferenças encontradas foram lançadas item a item, nota a nota, na planilha DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO TOTAL DOS PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, Anexo IV do presente processo, fls. 31 a 33.

Assim, concordo com as autuantes que cabe o ônus da prova ao sujeito passivo de indicar, de acordo com a planilha que fundamenta a autuação, a nota fiscal, o item e seu respectivo valor calculado incorretamente no aludido levantamento.

Destarte, considero mantida a infração 04.

Já a infração 05, foi imputada ao sujeito passivo por deixar de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Ocorre que, apesar do autuado alegar que o imposto foi recolhido por antecipação integral através do regime de substituição tributária, cabe razão às autuantes quando afirmam que os produtos, alvo da presente exigência tributária, que são produtos de ótica não se encontram mais sob o regime de substituição tributária desde 01 de março de 2008, conforme estabelece o Art. 5º, II, do Dec. Estadual 10.710/2007, cujo texto a seguir transcrevo:

"Art. 5º - Ficam revigoradas até 29 de fevereiro de 2008 as seguintes disposições constantes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997:

I - o item 31 do inciso II do caput do art. 353, com a redação vigente em 30 de novembro de 2007;

II - o item 33 do Anexo 88, com a seguinte redação:"

		MVA (%)	
ITEM	MERCADORIA	AQUISIÇÕES NA INDÚSTRIA	AQUISIÇÕES NO ATACADO
33	Produtos de óptica	70%	70%

Diante do exposto, a exigência relativa é procedente, cabendo, portanto, a tributação sobre as saídas de produtos de ótica durante o exercício fiscal de 2012.

Quanto à infração 06, foi apurada falta de recolhimento do imposto relativo à Omissão de Saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Quanto à arguição do sujeito passivo, em relação às infrações 06 e 07, com base doutrinária e jurisprudencial, citando o Superior Tribunal de Justiça (Súmula 166) que firmou entendimento de que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, ocorre que o art. 12, I da Lei Complementar 87/96, e o art. 4º, I da Lei 7014/96, asseguram a ocorrência do fato gerador nas saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme o art. 2º, I do Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97 in verbis:

“Art.2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, especialmente no que alude a Súmula 166 do STJ, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de Decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA..

As autuantes, após a validação das informações constantes nos livros Fiscais da empresa com os dados existentes das notas fiscais de entrada e saída, bem como dos elementos registrados no Inventário de 2012, efetuaram o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em conformidade com o ato normativo que rege a matéria, a Portaria 445/98.

Todas as mercadorias elencadas contêm código, descrição, tipo de unidade, quantidade de entrada e saída de mercadoria, estoque inicial, estoque final, preço médio, e apresentam, para cada tipo codificado, a omissão de saída ou de entrada com a respectiva base de cálculo.

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, assim, qualquer operação que esteja relacionada à circulação de mercadorias deve se fazer acompanhar do respectivo documento fiscal e demonstrações específicas. Caso ocorram trocas de etiquetas, de códigos, sinistros que envolveram as mercadorias ou produtos do contribuinte, e implicaram na impossibilidade de sua comercialização ou sua saída regular, tais ocorrências devem ser registradas através do adequado documentos fiscais, o que efetivamente não foi trazido aos autos pelo impugnante.

O que se verifica, conforme lembram as autuantes é que o sujeito passivo não contesta especificamente qualquer quantidade, ou unidade de qualquer mercadoria que conste do levantamento de estoque, pois caberia para elidir a presente exigência que fossem apontadas específicas incorreções nos estoques, nas entradas, saídas ou preço médio que foi apurado conforme art. 60 do RICMS/97.

Com relação à alegação do contribuinte de que há perdas e furtos de mercadorias, tais fatos não foram comprovados, cabendo ao autuado, para as aludidas ocorrências, os procedimentos regulamentares, com previsão, inclusive, para ESTORNAR OS CRÉDITOS das mercadorias perdidas ou furtadas, conforme art. 100, V do RICMS/97.

Lembra as autuantes que o mesmo sujeito passivo foi fiscalizado no período de 2007 a 2010 e autuado na mesma infração 04.05.02, Omissão de Saídas, por meio do AI 279115.0002/11-3, e as argumentações da Impugnante foram as mesmas sustentadas nesta defesa e o CONSEF julgou procedente conforme Acórdão nº 0171-05/12.

Em relação à infração 07, a mesma foi imputada por falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e,

consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

A infração 08 foi imputada por falta 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 parcelando tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado.

As exigências tributárias relativas às infrações 07 e 08, foram apuradas com base no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, cujas arguições de mérito, quanto às incorreções do levantamento, já foram apreciadas e esgotadas na infração 06. Nenhuma arguição específica foi trazida aos autos em relação às infrações 07 e 08, cabendo a manutenção da responsabilidade solidária atribuída ao autuado na infração 07 e a responsabilidade na condição de substituto tributário na infração 08.

Assim, as infrações 07 e 08 são procedentes.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, visto que foi julgado improcedente a infração 02 e procedentes as demais infrações.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 128 a 151), o recorrente ressalta sua tempestividade, comenta a razões de defesa e julgamento pela procedência parcial, que considera injusto, por entender que deveria ser julgado nulo.

No tocante a infração 1, relativo a utilização indevido de crédito de ICMS, afirma que se trata de mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação (tapetes e calçados). E que nas trocas de mercadorias, que retornam ao estoque, a exemplo de um calçado, será vendido e “o crédito de ICMS gerado pela venda será utilizado no recolhimento feito pelo recorrente”.

Manifesta que diante do Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade é assegurado o crédito fiscal a ser compensado com o débito do imposto nas operações posteriores e não pode ser negado o crédito destacado nas notas fiscais de entrada, mesmo que o ICMS devido foi pago num primeiro momento, quando da substituição tributária.

Ressalta que a infração 2 (utilização indevida de crédito), foi julgada improcedente.

Relativamente à infração 3, que aplica multa em decorrência de falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, afirma que foram analisados e confrontados o livro fiscal e os arquivos do SPEED dos meses de maio, junho e dezembro/12, não tendo sido encontradas as diferenças apontadas pela fiscalização, conforme planilhas constantes das fls. 135 a 138. Argumenta que não houve qualquer recolhimento a menor do ICMS antecipado e a infração deve ser cancelada.

Quanto à infração 4, que acusa recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação (tapetes, calçados e travesseiros), afirma que não deve subsistir, tendo em vista que a apuração do imposto foi feita mediante adição do “MVA de travesseiros 94,60%” que é a prevista na legislação.

No tocante à infração 5, referente a falta de recolhimento de ICMS de produtos de ótica (óculos e acessórios), sujeitas à Substituição Tributária, cujo imposto foi recolhido antecipadamente.

Afirma que tendo pago o imposto antecipado, “as saídas são tributadas, mas não pelo regime normal” e sim pelo regime de substituição tributária, o que não foi considerado pela fiscalização, não restando qualquer imposto a recolher.

No que se refere às infrações 6 (omissão de saída) e 7 (omissão de entrada), afirma que o art. 155, II da Constituição Federal, delega competências aos Estados e ao Distrito Federal para instituir

o ICMS, *que engloba a* circulação de mercadorias, pressupondo a ocorrência de um negócio jurídico mercantil, com a troca de titularidade da mercadoria e não se justifica a cobrança do imposto sobre a simples circulação física do bem, como ocorre no caso de transferência de mercadoria entre estabelecimento do mesmo contribuinte.

Cita julgados do Supremo Tribunal Federal (STF - AI 618947 AgR e AI 693714 AgR) e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ - RESp 1125133/SP) que tem seguido a orientação do STF, que não admite a cobrança em questão, inclusive editado a Súmula nº 166 preconizando que “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*”

Ressalta que alguns Estados questionaram a aplicação da Súmula 166, diante da edição da Lei Complementar nº 87/96, que no seu artigo 12, I determina que “*considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*”

Da mesma forma, afirma que diante do questionamento pela não aplicação da Súmula nº 166 às transferências interestaduais, por considerar a filial como “estabelecimento autônomo”, salienta que o STJ rechaçou estas alegações e manteve a posição adotada de que nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não há “circulação de mercadorias” e não há incidência do ICMS (RR RESP 1.125.133/SP; AgRg no AREsp 69931/RS; AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ).

No caso em tela, afirma que não pode ser desconsiderado as transferências entre (Filial Natal - Filial Salvador), conforme tem pacificado os Tribunais Superiores.

Com relação às infrações 6, 7 (omissão – responsabilidade solidária) e 8 (ICMS-ST), ressalta que atua no segmento do comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, comercializando expressiva variedade de produtos, que são cadastrados utilizando subclassificação, com códigos de tamanhos P, M e G, a exemplo de blusa, diversas cores diferentes, gerando uma infinidade de registros com números próximos a 2.000.000 de artigos cadastrados.

Exemplifica situações que ocorre *desprendimento da etiqueta da mercadoria, que motiva geração de nova etiqueta, podendo ocorrer impressão com código diverso, mas que não gera nenhum prejuízo ao Fisco, pois todas as saídas são feitas através emissão de cupom fiscal.*

Ressalta que não efetua vendas sem documentos fiscais, cujos cupons são emitidos pelos ECF's, autorizados e lacrados, inclusive com recebimento por meio de cartão de crédito/débito próprio ou de terceiros, não havendo qualquer possibilidade de ocorrer venda sem documento fiscal.

Aduz que mesmo em caso de furto, seria identificado através de inventário físico das mercadorias, o que ocorre anualmente e que as inconsistências ocasionadas pela troca do código podem ser demonstradas pela apreciação da prova pericial, denegada em Decisão não unânime.

Entende que para a autuação ser consistente, deveria considerar os códigos das mercadorias, relatório consolidado por produto, com a mesma descrição, verificando o saldo de cada um deles, para se afirmar que houve realmente omissão de saída de determinado produto. Requer improcedência das infrações 6, 7 e 8.

Discorre sobre o percentual das multas aplicadas (60% e 100%), que se revela abusiva e excessiva, que não foram reduzidas ou canceladas por falta de competência (art. 159 do RPAF/BA), possuindo caráter confiscatório o que contraria o disposto no art. 150, IV da Constituição Federal.

Transcreve o art. 113, §3º do CTN, que trata do descumprimento da *obrigação acessória pelo simples fato da sua inobservância converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária e diante da inexistência de dolo, fraude ou conluio, o que indubitavelmente não houve no caso em tela, deve ser reduzida ou cancelada, a exemplo da apreciação pelo STF ao julgar a ADIN 551/91, R. T.J nº 138 de 18.10.91.*

Conclui requerendo o provimento do Recurso Voluntário, com a reforma da Decisão e caso não provido, que seja reduzida a multa aplicada dado o seu caráter abusivo e confiscatório.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 161/163, ressalta que na infração 1, não há apropriação de crédito fiscal, em razão do regime de ST eliminar a cadeia da não cumulatividade e tributação.

Com relação à infração 3, afirma que as planilhas juntadas com o Recurso, sem indicar inconsistências, não fazem prova contra o demonstrativo que deu suporte ao lançamento.

Quanto à infração 4, diz que a MVA utilizado com percentual de 94,60% é o previsto na legislação que rege a ST, restando devido a diferença não recolhida.

Relativamente à infração 5, não procede o argumento de que os produtos de ótica estão submetido ao regime de ST, desde 2008 a partir da edição do Dec. 10.710/07.

No que se refere às infrações 6, 7 e 8, afirma que o levantamento fiscal foi feito em conformidade com o disposto na Portaria nº 445/98 e não foi apresentada nenhuma prova em contrário.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto observo que foram reapresentados, na sua quase totalidade os argumentos da impugnação inicial.

Preliminarmente, quanto a nulidade suscitada de forma genérica de que o Auto de Infração deveria ter sido julgado nulo, observo que conforme apreciado na Decisão da Primeira Instância, as infrações foram descritas de forma clara, com suporte em demonstrativos, indicação dos dispositivos legais infringidos e tipificação das multas aplicadas, obedecendo ao devido processo legal. Também, foi apresentada defesa relativo a todas as infrações, inclusive acatado parte dela o que culminou na improcedência da infração 2, o que demonstra ter o contribuinte entendido e se defendido do que foi acusado, inexistindo qualquer impedimento ao exercício do contraditório.

No mérito, com relação à infração 1, o recorrente argumenta que emitiu nota fiscal de entrada referente a devolução de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, relativo a efetivação de trocas e que o crédito do imposto deve ser compensado quando da revenda do produto.

Conforme apreciado na Decisão da primeira instância, em se tratando de operações com produtos enquadrados no regime de substituição tributária, uma vez pago o ICMS por antecipação, o crédito do imposto foi compensado no cálculo do ICMS-ST, encerrando as fases subsequentes de tributação do imposto, conforme regra vigente no art. 356 do RICMS/97.

Logo, tendo dado saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (calçados, tapetes e travesseiros), sem destaque do imposto, ao dar entrada no estabelecimento em decorrência de devolução por troca, a empresa deveria adotar os mesmos moldes da saída, ou seja, fase de tributação encerrada. Tendo lançado o crédito fiscal, o mesmo fica caracterizado como indevido, diante da regra prevista no art. 97, IV, “b” do citado RICMS/97, visto que a revenda da mercadoria devolvida e enquadradas no regime de substituição tributária, não tem mais tributação, não havendo compensação com o crédito fiscal lançado indevidamente.

Fica mantida a Decisão pela procedência da infração 1.

No tocante à infração 3, que aplica multa pela falta do recolhimento do ICMS antecipação parcial, o recorrente alega que confrontados o livro fiscal com os arquivos do SPEED Fiscal nos meses de 05, 06 e 12/2012 e não foram encontradas as diferenças apontadas.

Na Decisão proferida pela 5ª JF foi fundamentado que os demonstrativos constantes do processo indicam as diferenças que foram exigidas nesta infração.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que no demonstrativo sintético (Anexo III) juntado à fl. 27 e cópia da primeira e última folha de 1980, gravado em CD à fl. 57, foi indicado à nota fiscal, valor da mercadoria, o valor devido por antecipação parcial e apurado o montante

devido no mês, que deduzido do valor recolhido, resultou na diferença devida, que considerando a tributação na saída, foi aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96.

Com relação aos meses de maio, junho e dezembro/12, as planilhas juntadas com o Recurso às fls. 135 a 138 não fazem prova com relação aos valores apurados na planilha da fiscalização, contida no CD à fl. 57, que apontam as diferenças entre o valor devido e o recolhido:

Mês	Maio/12	Junho/12	Dezembro/12
Total apurado	103.488,86	86.575,48	117.896,32
Total recolhido	103.201,06	86.238,12	117.395,69
Diferença a recolher	287,80	337,36	500,63
Multa de 60%	172,68	202,42	300,38

Pelo exposto, concluo que a planilha apresentada não faz prova do da diferença apurado em que foi aplicada a multa, não merecendo qualquer reparo a Decisão recorrida, quanto à infração 3.

Quanto à infração 4, o sujeito passivo afirma que recolheu corretamente o ICMS devido por antecipação (tapetes, calçados e travesseiros), tendo utilizado corretamente a MVA de travesseiros 94,60%.

A 5ª JJF fundamentou a Decisão afirmando que o imposto foi apurado corretamente e o contribuinte não apresentou provas capazes de elidir a infração.

Verifico que no demonstrativo sintético à fl. 31 foi indicado o valor devido por mês e o valor recolhido o que resultou nas diferenças recolhido a menos que o devido. A apuração foi demonstrada analiticamente no Anexo IV (CD à fl. 57), no qual foi indicado o produto, a exemplo de calçados (MVA de 48,43%), tapetes (MVA de 63,28%), travesseiros (MVA de 94,60%), etc.

Pelo exposto, tendo afirmado apenas que foi aplicado corretamente o MVA de 94,60%, prevista para travesseiros, inexistindo qualquer irregularidade quanto a esse produto. Ocorre que o valor exigido foi apurado com o relacionamento de todas as mercadorias consignadas em notas fiscais, submetidas ao regime de substituição tributária. O montante apurado foi confrontado o que resultou nas diferenças devidas.

Assim sendo, não tendo apresentado de forma específica qualquer prova de inconsistência no levantamento fiscal, fica mantida a Decisão pela procedência da infração 4.

Relativamente à infração 5, que acusa ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, o recorrente argumenta que se trata de operações de comercialização de produtos de ótica, cujo ICMS foi recolhido pelo regime de substituição tributária, encerrando a fase de tributação.

Conforme fundamentado na Decisão da Primeira Instância, os produtos de ótica estavam submetidos ao regime de substituição tributária até 30/11/07 e foi revogado a partir de 01/03/08 por força do Decreto nº 10.710/07.

Redação anterior do item 31, tendo sido acrescentado ao inciso II do caput do art. 353 pela Alteração nº 29 (Decreto nº 8087, de 27/12/01, DOE de 28/12/01), efeitos de 01/01/02 a 30/11/07;

"31 - produtos de óptica incluídos nas posições da NCM a seguir especificadas:

31.1 - lentes para óculos – NCM 9001.40 e 9001.50;

31.2 - armações para óculos e artigos semelhantes, e suas partes – NCM 9003;

31.3 - óculos para correção, proteção ou outros fins, e artigos semelhantes – NCM 9004;"

Nota: O item 31, do inciso II do caput do art. 353 foi revogado pela Alteração nº 93 (Decreto nº 10.459, de 18/09/07), efeitos a partir de 01/03/08, por força do Decreto nº 10.710/07 (vide observações abaixo).

Logo, não tendo apresentado qualquer argumento novo para contrapor a Decisão ora recorrida, considero correta a fundamentação de que os produtos objeto da autuação (2012) não estavam submetidos ao regime de substituição tributária na época da ocorrência dos fatos geradores. Fica mantida a procedência da infração 5.

Ressalto que caso o contribuinte tenha promovido o pagamento do ICMS por antecipação, prova que não foi trazida ao processo, se comprovado, cabe pedido de restituição do indébito, ao teor do disposto nos artigos 73 a 83 do RPAF/BA.

No que se refere às infrações 6, 7 e 8, o recorrente em síntese argumentou que:

- a) As operações de transferências realizadas entre filiais do mesmo contribuinte, não há incidência do ICMS, conforme Súmula nº 166 do STJ;
- b) As omissões de entradas e saídas apuradas pela fiscalização se devem a erros de classificação dos produtos, perda de etiqueta, diversidade de tamanhos (P/M/G), cores, troca de códigos, etc.;
- c) A fiscalização deveria consolidar o levantamento fiscal por produto com a mesma descrição.

A infração 6 acusa falta de recolhimento do ICMS em decorrência da apuração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis; a infração 7 apura omissão de entrada de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, cujo imposto foi exigido na condição de responsável solidário e na infração 8, o ICMS devido por antecipação, tudo apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Com relação à Súmula nº 166 do STJ, a 5ª JF fundamentou que o art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 4º, I da Lei nº 7014/96, estabelece que ocorre o fato gerador do ICMS na saída de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro pertencente ao mesmo titular (art. 2º, I do RICMS/97).

Entretanto, no que se refere às infrações 6, 7 e 8, que acusa omissões em decorrência de desenvolvimento de auditoria de estoques, não tem pertinência a alegação de aplicação da Súmula nº 166 do STJ, visto que nas operações de transferências o contribuinte tem como obrigação emitir nota fiscal relacionando as quantidades de mercadorias objeto de transferência, e da mesma forma, o estabelecimento que recebe as mercadorias em transferência tem obrigação de escriturar as notas fiscais nos livros próprios.

Logo, as irregularidades apontadas nestas infrações decorrem de falta de emissão de documentos fiscais consignando mercadorias (saídas) ou de escrituração de documentos fiscais (entradas). Portanto, caberia ao recorrente fazer prova de que ocorreram inconsistências no levantamento fiscal, quer seja dos estoques (inicial e final) ou de quantidades computadas de entradas e saídas, consignadas em notas fiscais devidamente escrituradas. Concluo que não tem pertinência o argumento de quanto a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, para estas infrações.

No que se refere ao argumento de que no exercício de sua atividade operacional ocorrem falhas de controle interno, é razoável o argumento levando em consideração a quantidade de itens comercializados em lojas de departamentos. Entretanto, conforme fundamentado na Decisão da primeira instância, o levantamento fiscal é feito com base nos dados constantes dos livros e documentos fiscais devidamente escriturados, ou seja, quantidades de mercadorias com códigos próprios atribuídos pelo contribuinte, registrados nos Inventários (inicial e final), bem como nas notas fiscais de entradas e de saídas (incluído cupons fiscais). O roteiro de auditoria é efetuado em consonância com os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98. Portanto, obedece ao devido processo legal.

Observe que tendo sido exigido o ICMS em decorrência da constatação da omissão de saídas ou entradas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento quantitativo, foi facultado ao contribuinte, comprovar quais quantidades teriam sido supostamente indicadas de forma incorreta nos demonstrativos elaborados pelos autuantes. Entendo que ocorrendo perdas e avarias no ato da comercialização de mercadorias, o contribuinte deve efetuar o lançamento fiscal e contábil, para promover a baixa nos seus estoques.

Consequentemente as quantidades ficam ajustadas, o que não causa repercussão no levantamento quantitativo dos estoques. Como o autuado não apresentou provas materiais de suas alegações, não pode ser acolhido à argumentação defensiva de que não foram considerados os erros que supostamente provocaram inconsistências no controle dos estoques.

Assim sendo, considero correta a Decisão fundamentando que caso a empresa identifique as falhas nos seus controles internos (trocas de etiquetas, de códigos, sinistros, roubo, perecimento, etc.), existe previsão na legislação contábil e fiscal para promover os ajustes entre o estoque

físico e contábil, mediante emissão de documentos fiscais.

Quanto ao argumento de que a fiscalização deveria consolidar o levantamento fiscal por produto com a mesma descrição, conforme apreciado anteriormente, o levantamento fiscal foi feito por códigos de itens de mercadorias, como previsto na Portaria nº 445/98. Observo que em determinadas situações específicas, este Conselho de Fazenda no saneamento de processos, tem consolidado o levantamento por produtos com a mesma descrição, isso quando o contribuinte apresenta demonstrativos próprios para contrapor o elaborado pela fiscalização, nas circunstâncias em que produtos com a mesma descrição, mas com códigos diferentes resultem em omissões de entrada e de saída. Porém, como o recorrente apresentou apenas a alegação de que o levantamento fiscal deveria consolidar produtos com a mesma descrição, mas não apresentou qualquer demonstrativo que justificasse a adoção desse procedimento, não é razoável acatar tal argumento.

No que tange ao argumento de que as multas aplicadas são desproporcionais e confiscatórias, observo que as multas de 60% e 100% são previstas no art. 42, II, “d”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, portanto, são legais. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 5 a 7), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% ou 100% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa possui caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE (Infração 3)

O Recurso Voluntário também pretende a alteração do julgamento da infração 3, que versa a respeito de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, mas que foi posteriormente pago sob o Regime de Apuração Normal, quando das saídas das mercadorias.

Compulsando os autos, creio que merece guarida a tese recursal para que se promova a reforma da decisão de piso.

Primeiramente, externo o meu entendimento quanto à natureza acessória do fato que deu azo a autuação vergastada. Para mim, não há dúvida de que a presente infração se trata de uma multa por descumprimento de obrigação acessória pela mera intempestividade do pagamento do imposto, no incrível percentual de 60%, e não pela falta do pagamento do mesmo, pois, como apontado pela própria fiscalização, não há cobrança de nenhum valor a título de ICMS antecipação parcial neste item da autuação, mas tão somente a falta do pagamento do ICMS antecipação na data regulamentar prevista.

Assim, deixo claro que a multa lançada é decorrente pelo descumprimento de uma simples obrigação acessória.

Entretanto, caso houvesse dúvida na capitulação da obrigação, percebo que, por força do quanto disposto no art. 112 do CTN, deveríamos fazer a interpretação da norma tributária de maneira mais favorável ao acusado, de acordo o princípio da interpretação benigna.

Pela sua pertinência, faço a transcrição do citado dispositivo:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidade, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.”

Ora, se o imposto por antecipação foi pago na saída, qual é a obrigação principal que permanece descumprida e que enseja a aplicação de multa de 60%? Só porque a obrigação foi adimplida fora do prazo, o Contribuinte deve ser penalizado com tão elevada multa, destoante do previsto no próprio ordenamento jurídico para situações similares?

Creio veementemente que não.

Quadra apontar que, nos casos de pagamento fora do tempo, nas obrigações com o ICMS sob o regime normal de apuração, o próprio COTEB, a Lei Estadual nº 3.956/81, estabelece índices de correção sobre os débitos tributários que variam de 2% a 12%, conforme disposição legal abaixo transcrita:

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

I - se declarados espontaneamente:

- a) atraso de até 15 (quinze) dias: 2% (dois por cento);*
- b) atraso de 16 (dezesseis) dias até 30 (trinta) dias: 4% (quatro por cento);*
- c) atraso de 31 (trinta e um) dias até 60 (sessenta) dias: 8% (oito por cento);*
- d) atraso de 61 (sessenta e um) dias até 90 (noventa) dias: 12% (doze por cento);*
- e) atraso superior a 90 (noventa) dias: 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte ao atraso de 90 (noventa) dias, cumulado do percentual previsto na alínea anterior;*

Portanto, não há espaço para interpretar a norma prevista no art. 42, II, 'f', como uma penalidade por descumprimento de obrigação principal, visto que o principal já está pago!

Mutatis mutandis, por se tratar de uma *aberratio finis legis* (afastamento da finalidade da lei), entendo ser necessário que este colegiado faça certas ponderações sobre a situação vivida nos autos para que não se trate situações iguais de maneira desiguais.

É exatamente por estes importantes aspectos acima alinhavados que entendo ser aplicável o quanto previsto no art. 158 do RAPF/BA que assim dispõe:

Art. 158. 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.

Também devemos nos lembrar, que o art. 42, §7º da Lei Estadual nº 7.014/96 tem regramento no mesmo sentido, conforme abaixo transcrito:

Art. 42.

(...)

§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Pela análise dos fatos que cercam este procedimento administrativo, atento novamente para o fundamental aspecto de que a obrigação principal já foi adimplida, antes do presente lançamento tributário, sem que houvesse comprovação de dolo ou intenção de burlar o Fisco, quanto a falta de pagamento do imposto devido na antecipação.

Aliás, devido à natureza, variedade e quantidade de mercadorias comercializadas pelo Contribuinte, conjugada com a complicação quanto ao correto enquadramento tributário de cada uma delas, sei que mesmo as empresas maiores, que possuem maior capacidade administrativa, cometem equívocos no recolhimento da antecipação tributária. Devemos nos lembrar que a antecipação tributária é uma técnica empregada para melhorar e agilizar a fiscalização por parte do Estado, mas que, via de regra, demanda o respeito a uma série de normas instrumentais e códigos de produtos que se alteram quase que diariamente em face de inúmeros protocolos e convênios estabelecidos pelo entes tributantes.

Torno a repetir que, no presente caso, o imposto devido por antecipação já foi recolhido nas saídas, como aponta a própria fiscalização, e o prejuízo ao Erário pelo cumprimento da obrigação a destempo ou foi de pequena monta ou não existiu, sendo então desproporcional ao valor ora cobrado. Caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração, pode-se até perquirir um verdadeiro *bis in idem* ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, em futuros questionamentos judiciais, com custas e ônus sucumbenciais provavelmente desfavoráveis ao Estado.

Tenho por certo, que a norma insculpida no art. 42, II, 'f' não se coaduna com a interpretação sistemática do direito posto. Vale lembrar que regras tributárias com a mesma finalidade, de coibir o pagamento a destempo, prevêm penalidades muito mais brandas, como acima já apontado, sendo pertinente a intervenção do julgador para que se alcance a justiça fiscal no presente caso.

Por outro lado, entendo que não é o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha igualdade a concorrência no mesmo patamar de igualdade, cabendo a este Colegiado, de igual forma, corrigir as distorções vivenciadas pela nossa legislação, como esta que agora discutimos.

Nesta toada, julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE o Recurso Voluntário apresentado, reduzindo a multa originalmente proposta da infração 3 para 20% do valor histórico, consoante o art. 158 do RPAF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279465.0006/13-9, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$111.731,27**, acrescido das multas de 60% sobre R\$29.252,09 e 100% sobre R\$82.479,18, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$1.398,71**, prevista no inciso II, "d" do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infração 3) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2015.

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DISCORDANTE
(Infração 3)

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