

A. I. Nº - 129712.0003/14-8  
AUTUADO - UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.  
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 04/05/2015

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0059-02/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96. Fato confessado pela autuada. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso. Aplicação de multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Fato confessado pela autuada. Infração caracterizada. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. A despeito de a autoridade haver feito a descrição minuciosa da conduta infratora, a defesa incorreu em equívoco e fez referência fatos outros, sem pertinência com a acusação. Falta de defesa efetiva. Infração caracterizada. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO OU CONSUMO. A negativa do fato alegada pela empresa não encontra amparo nas provas fartamente existentes no processo. Infração caracterizada; b) ATIVO PERMANENTE. O conjunto probatório não dá margem a dúvidas relativamente ao tipo infracional incorrido pela autuada. Infração caracterizada; c) MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME ST. Não há provas, por parte do sujeito passivo, de que tenha promovido a tributação das operações de saída e, consequentemente, anulado os efeitos financeiros do creditamento indevido. Não tendo se desincumbido do seu ônus processual em provar a ocorrência do fato modificativo alegado, é forçoso reconhecer que restou provada a infração apontada pela autoridade fiscal. Infração caracterizada; 7. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MATERIAL DE USO/CONSUMO. Nas entradas interestaduais de mercadorias a título de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica incide a regra prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. Auto de Infração

**PROCEDENTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/06/2014, exige créditos tributários no valor de R\$419.133,75, além dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – 07.15.03: 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, nos meses de janeiro a junho de 2013. Valor de R\$90.773,21. Consta que: “CONFORME ANEXO II”.

INFRAÇÃO 2 – 07.01.03: Multa percentual sobre o Imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a abril de 2013. Valor de R\$ 31.497,79; Consta que: “CONFORME ANEXO III”.

INFRAÇÃO 3 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Valor do imposto: R\$ 255.386,80. Multa proposta de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO IV”.

INFRAÇÃO 4 – 01.02.02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para o uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março a setembro, novembro e dezembro de 2013. Valor do imposto: R\$ 925,91. Multa proposta de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO V”.

INFRAÇÃO 5 – 01.02.01: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de dezembro de 2013. Valor do imposto: R\$ 4.014,27. Multa proposta de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO VI”.

INFRAÇÃO 6 – 01.02.06: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de maio, novembro e dezembro de 2012, e janeiro a dezembro de 2013. Valor: R\$ 30.545,50. Multa de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO VII”.

INFRAÇÃO 7 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de dezembro de 2012, março a julho, setembro, novembro e dezembro de 2013. Valor: R\$ 5.991,27. Multa de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO VIII”.

Constam dos autos: 1) Termo de Início de Fiscalização (folha 10); 2) Recibos de arquivos eletrônicos (folhas 11 e 12); 3) DVD (folha 13); 4) Intimações para apresentação de livros e documentos (folhas 16 a 18); 5) Demonstrativo ANTECIPAÇÃO PARCIAL – EXERCÍCIO DE 2013 (folhas 20 a 26); 6) DANFE’s (folhas 27 a 50); 7) Cópias do Livro Registro de Entradas (folhas 51 a 54); 8) Demonstrativo ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA – SAÍDAS ECF – EXERCÍCIO DE 2012 (folhas 56 a 68); 9) Cópias de Fita-Detalhe (folhas 69 a 75); 10) Demonstrativo ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA – SAÍDAS ECF – EXERCÍCIO DE 2013 (folhas 76 a 88); 11) Cópias de Fita-Detalhe (folhas 89 a 94); 12) Demonstrativo “Crédito Indevido – Material de Uso ou Consumo – Resumo do Débito (folha 96); 13) Demonstrativo “Crédito Indevido – Material de Uso ou Consumo – Lista de notas fiscais/itens (folhas 97 a 98); 14) Demonstrativo “Crédito Indevido – Material de Uso ou Consumo – Resumo por Item (folha 99); 15) DANFE’s (folhas 100 a 105); 16) Demonstrativo “Crédito Indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Lista de notas fiscais/itens (folha 106); 17) Demonstrativo “Crédito Indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Resumo do débito (folha 107); 18) Demonstrativo “Crédito Indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Resumo por item (folha 108); 19) DANFE’s (folhas 109 a 110);

20) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Lista de notas fiscais/itens (folhas 112 a 116); 21) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Resumo por item (folhas 117 a 120); 22) DANFE’s (folhas 121 a 124); 23) Cópias do Livro Registro de Entradas (folhas 125 a 126); 24) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Lista de notas fiscais/itens (folhas 127 a 147); 25) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Resumo por item (folhas 148 a 159); 26) DANFE’s (folhas 160 a 166); 27) Cópias do Livro Registro de Entradas (folhas 167 a 169); 28) Demonstrativo “Débito de Diferencial de Alíquota – Material de uso ou consumo – Lista de notas fiscais/itens (folhas 171 a 172); 29) Demonstrativo ”Débito de Diferencial de Alíquota – Material de uso ou consumo – Demonstrativo de Cálculo (folha 173); 30) Demonstrativo ”Débito de Diferencial de Alíquota – Resumo do débito (Difal) (folhas 174 a 175); 31) DANFE (folha 176); 32) Cópia do Livro Registro de Entradas (folha 177); 33) Relatório “Relação de DAEs” (folhas 179 a 192); 34) impugnação (folhas 200 a 295); 35) informação fiscal (folhas 297-A a 305); 36) petição da autuada (folhas 309 a 314); 37).

A autuada apresenta impugnação às folhas 200 a 295, na qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, afirma que o Auto de Infração ora impugnado merece ser declarado nulo de pleno direito, desde a sua lavratura, pois se encontra eivado de vícios capazes de aniquilar a sua validade e respectiva legitimidade.

Relata que a autoridade fiscal autuante afirma categoricamente que a impugnante teria cometido diversas infrações, correlacionando todas elas aos anexos, sem especificar claramente a origem dos valores que serviram de base para o lançamento do crédito tributário. Assevera que os tais “anexos” não lhe permitiram identificar a origem dos referidos valores.

Toma o exemplo do Anexo VI, correspondente à Infração 5, segundo a qual a Impugnante teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Argumenta que, conforme se verifica, a infração supostamente cometida refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Contudo, diz que o valor do crédito tributário lançado é o constante da coluna “Difal” do Anexo.

Faz remissão ao art. 142, do Código Tributário Nacional, para conceituar lançamento. A seguir, alega que ocorreram sucessivos vícios no lançamento efetivado pela fiscalização, como a existência de demonstrativos que não evidenciam com clareza os valores que deram origem ao montante do crédito tributário objeto da exigência fiscal ora questionada. Explica que os tais anexos contêm elementos inconsistentes e foram elaborados sem a transparência necessária a dar liquidez e certeza ao débito fiscal.

Reafirma que o crédito tributário constituído por meio do lançamento fiscal tem como fundamento precípuo a sua determinação e clareza, de forma que permita ao contribuinte identificar de maneira individualizada o objeto da autuação.

Cita a doutrina de Natanael Martins para defender a idéia de que somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador. Afirma que no relato do Auto de Infração restou claro que ficou a cargo do contribuinte a obrigação de fazer a busca de elementos tendentes a alicerçar o lançamento de ofício, atividade que afirma ser de responsabilidade exclusiva e intransferível da autoridade competente. Ressalta que tal situação é totalmente incompatível com o comando do já citado art. 142, do CTN, que obriga o sujeito ativo a fazer um levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis, inquestionáveis e bem definidos, não de meras presunções ou palpites para a produção de Autos de Infração sem a determinação da matéria tributável, na expectativa que o sujeito passivo a determine na impugnação.

Alega que não pode o sujeito ativo proceder por "achar que", na esperança de que uma falha na sua defesa termine por tornar líquido e certo, pela omissão ou impossível prova negativa, a ilíquida, incerta e indeterminável matéria tributável tal como lançada pela fiscalização, pois,

argumenta, não cabe ao contribuinte, mas exclusivamente ao Fisco a determinação da matéria tributável, sendo, rigorosamente, nulo de pleno direito o auto que não traduz essa determinação, por incúria e desídia do Fisco. Mais do que isto, sendo esta sua atividade privativa (art. 142, do CTN) não pode delegá-la ao contribuinte para que este, em defesa limitada, determine qual a matéria tributável e o montante do tributo a ser calculado.

Sobre a questão da presunção, cita o parecer do Professor Luis Eduardo Schoueri, para defender a idéia de que o indício somente serve para a prova indireta se a ocorrência do primeiro não permitir, senão a hipótese da ocorrência do fato há de ser provada. Após transcrever conceito esboçado pelo autor citado, relativamente a “indício”, “presunção legal” e “presunção simples”, conclui, assim, que o AI foi lavrado sob a tutela da presunção simples, repudiável, em todos os aspectos, pela legislação tributária pátria.

Arremata as suas argüições preliminares, afirmando que não restam quaisquer dúvidas, portanto, acerca da nulidade da autuação fiscal procedida pela Fiscalização de ICMS do Estado da Bahia, pois, argumenta, o contribuinte tem o direito constitucional de defender-se e de apresentar provas contrárias a lançamento de crédito tributário feito formalmente sem reparos. Mas não pode ficar à mercê de autuações torpes, tendo que trazer documentos, planilhas e outros elementos para provar que o montante do tributo levantado por presunção não corresponde à realidade dos fatos. Defende, portanto, que o Auto de Infração lavrado deva ser declarado nulo de pleno direito, para que não produza quaisquer efeitos.

No Mérito, quanto à infração 1, alega que a aplicação de multa tão gravosa (60% do valor do ICMS não recolhido) apenas se justificaria para as hipóteses em que o contribuinte deixa de recolher o imposto devido por antecipação parcial e também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria. Ocorre que, argumenta, conforme declarado pela autuante, no seu relato, todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, sendo certo que a impugnante não recolheu o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual na entrada da mercadoria no seu estabelecimento, mas também não se creditou de tal valor. Todavia, as saídas posteriores de todas das mercadorias foram tributadas normalmente com a aplicação integral da alíquota interna (17%).

Logo, entende que não houve prejuízo algum aos Cofres Públicos do Estado da Bahia, sendo desproporcional a aplicação de multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento da autuada, porém recolhido normalmente na saída das mercadorias.

Diante disso, requer a aplicação do artigo 159, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), para que a multa em tela seja dispensada ou reduzida pela Junta de Julgamento Fiscal.

Quanto à infração 2, relata que a fiscalização pretende imputar-lhe penalidade por ter deixado de recolher o ICMS por antecipação relativo à entrada de mercadorias no seu estabelecimento, e elenca uma série de documentos fiscais e mercadorias que teriam dado ensejo à referida cobrança. Em razão da falta de pagamento da antecipação tributária, afirma que lhe foi imputada a pesada penalidade 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido.

Pondera que tal penalidade destina-se ao contribuinte que deixa de recolher o imposto devido por antecipação e que também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria. Ocorre que, argumenta, conforme declarado pela autuante, no seu relato, todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, e as saídas posteriores de todas das mercadorias foram tributadas normalmente.

Entende que é flagrante a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa imposta à ora Impugnante, isto porque, o lapso temporal entre a data que o ICMS antecipado deveria ter sido pago pela Impugnante e a data em que o ICMS normal foi efetivamente recolhido aos Cofres Públicos é inferior a um mês. Com isso, a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) não tem proporcionalidade, eis que não estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo, sendo certo que no caso em tela apenas caberia a exigência de juros e acréscimos monetários em relação a este lapso temporal.

Conclui, portanto, que sendo a penalidade aplicável sobre o montante do imposto não recolhido e, restando reconhecido pela própria Fiscalização que não há imposto a recolher, não há base para a cobrança da multa lançada na autuação. Advoga, assim, que deve o crédito tributário lançado referente à Infração 2 da autuação ser considerado improcedente e, na hipótese de os Julgadores assim não entenderem, requer-se que a multa seja dispensada ou reduzida nos termos do artigo 159, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF).

No que se refere à infração 3, esclarece que, muito embora tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora a favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto. Deste modo, entende que o procedimento adotado não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, posto que o imposto devido na operação foi recolhido pela Impugnante. Conclui, portanto, que a adoção do procedimento acima não trouxe prejuízo algum ao Estado da Bahia, devendo o crédito tributário lançado referente à Infração 3 do Auto de Infração, ser considerado improcedente.

No que se refere à infração 4, alega que, da simples análise do Livro Registro de Apuração de ICMS, verifica-se que a empresa não se apropriou de crédito nas operações de aquisição de mercadorias de uso e consumo (CFOP 2.556 - Compra de material para uso ou consumo).

Alega, ainda, que a fiscalização glosou crédito de ICMS relativo ao mês de março de 2013, contudo, neste mês a Impugnante não realizou operações de aquisição de mercadorias de uso e consumo, conforme cópia do livro RAICMS, folha 171, que anexa ao presente processo.

Deste modo, considerando que não se apropriou de créditos relativos à aquisição de material de uso e consumo, entende que deve ser considerada insubstancial a Infração 4, por estar plenamente descharacterizado o seu objeto.

Quanto à infração 5, alega que, como já demonstrada na preliminar de nulidade, a fiscalização não conseguiu identificar o nexo causal entre a conduta da impugnante (relatada no Auto de Infração), os dispositivos legais violados e os demonstrativos anexos ao Auto de Infração, de forma que a Impugnante se vê impedida de se defender.

Quanto à infração 6, esclarece que, muito embora a Impugnante tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora a favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto. Deste modo, conclui que o procedimento adotado não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, posto que o imposto devido na operação foi recolhido pela Impugnante.

Conclui, assim, que a adoção do procedimento acima não trouxe prejuízo algum ao Estado da Bahia, devendo o crédito tributário lançado referente à Infração 06 do Auto de Infração, ser considerado improcedente.

Quanto à infração 7, destaca que a grande maioria das operações elencadas no Anexo VI, do Auto de Infração, referem-se a operações de transferências de bens do Ativo Imobilizado e de material de uso/consumo, recebido pela empresa, de outros estabelecimentos seus, localizados em outras unidades da federação. Por isso, entende que a referida cobrança é totalmente insubstancial, uma vez que por não existir operação econômica na operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, esse tipo de saída física sequer comportaria incidência do ICMS, e, nessa mesma linha de raciocínio, também não comportaria a incidência do DIFAL.

Explica que, a fim de abastecer suas lojas, a Empresa União de Lojas Leader S.A. realiza transferências de mercadorias, inclusive bens do Ativo Imobilizado e material de uso/consumo entre seus estabelecimentos. Advoga que o fato gerador do ICMS ocorre, necessariamente, com o acontecimento de uma operação mercantil que, em regra, corresponde a uma saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, com a intenção de comercializá-la a outra pessoa jurídica. Ensina que a operação mercantil é o fato imponível da hipótese de incidência tributária do ICMS. Assim, argumenta que, para que haja a circulação

jurídica da mercadoria, é imprescindível que ocorra a transferência da propriedade, não bastando, para atrair a incidência do ICMS, a mera circulação física, tal como se verificou no caso concreto. Frisa que é fundamental que haja a mudança de titularidade, de modo que o repasse de mercadorias do centro de distribuição do contribuinte para as lojas varejistas jamais poderia resultar na cobrança da exação estadual.

Transcreve a doutrina de Roque Antônio Carrazza em apoio à sua tese. Afirma que tal entendimento está definitivamente consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que, após inúmeros julgados nesse sentido, editou a Súmula nº 166, publicada no DJU de 23.08.96, a qual transcreve. Arremata o seu raciocínio, afirmando que o teor da Súmula nº 166 do STJ não deixa pairar qualquer dúvida em relação à inocorrência do fato gerador do ICMS quando realizada a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Transcreve, a seguir, as ementas de recentes julgados emanados de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, que apontam no mesmo sentido.

Ressalta que tal entendimento não se aplica, apenas, às hipóteses de remessa de bens do ativo imobilizado de um para outro estabelecimento, eis que os arrestos são bem claros ao prever que a transferência de “bens ou mercadorias” entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não devem ensejar o recolhimento do ICMS.

Transcreve, também, julgado do Supremo Tribunal Federal no mesmo sentido.

Assim sendo, conclui que as operações que deram ensejo à autuação e posterior cobrança fiscal sequer deveriam estar sujeitas à incidência do ICMS, por se tratarem de meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Afinal, argumenta, não poderia a ora Impugnante realizar operação consigo própria. Defende que não é possível caracterizar como circulação de mercadoria saída física que não tenha dois sujeitos de direito.

Desta forma, não ocorrendo a transferência de titularidade dos bens transferidos, entende que não se aperfeiçoa o fato gerador do ICMS, pois não há realização de “operações jurídicas”, mas simples circulação física de bens.

Conclui, assim, pelo total descabimento da exigência do DIFAL relativo às entradas, por transferências de bens do Ativo Imobilizado e de material de uso/consumo, realizadas pela Impugnante, porque sequer as saídas a tal título deveriam sofrer qualquer tipo de tributação do ICMS, razão pela qual entende que é imperioso o cancelamento da Infração 7 do Auto de Infração.

Por todo o exposto, a Impugnante requer que seja acolhida a presente Impugnação, para declarar a nulidade do Auto de Infração ora combatido ou, alternativamente, considerar a sua total improcedência, cancelando-se o crédito tributário lançado, com a consequente determinação do arquivamento do feito.

Finalmente, requer também que, se entendido necessário, convertam o lançamento em diligência fiscal, para dar à Impugnante a possibilidade de demonstrar inequivocamente a impropriedade do lançamento, bem como a sua total lisura perante o Fisco Estadual.

Outrossim, solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, Dra. Ana Elvira Moreno Santos Nascimento, cujo endereço, e inscrição na OAB, informa.

Nestes termos, pede deferimento.

A autuante presta informação fiscal às folhas 297-A a 305, tecendo as considerações a seguir.

Quanto à argüição de nulidade por falta de clareza, assegura que as afirmações da autuada não refletem a verdade, uma vez que o Auto de Infração contém todos os elementos que caracterizam as infrações apuradas, como a descrição da infração com a capitulação legal, os dispositivos infringidos e artigos da multa aplicada, os Anexos onde se encontram os Demonstrativos Fiscais, contendo informações detalhadas referentes às respectivas infrações, indicando de acordo com a natureza da irregularidade apurada, os valores dos débitos, números de notas fiscais, datas de ocorrências, descrição, códigos e valores dos produtos, códigos NCM, CFOP, estado de origem

etc.

Especificamente quanto ao Anexo VI citado, em que o contribuinte alega que o crédito tributário lançado corresponde ao valor da DIFAL, aduz que tal argüição não procede, pois o valor do crédito indevido apurado foi no total de R\$ 2.809,98 e a DIFAL R\$ 4.014,27, revelando-se, portanto, valores totalmente diferentes.

Quanto à infração 1, afirma que a tributação na saída, como alega a empresa, não elide a aplicação da multa, porquanto o imposto foi recolhido intempestivamente, trazendo prejuízos ao erário, além do que descumprida norma clara da legislação sobre o momento de recolhimento do imposto. Informa que a cobrança está perfeitamente demonstrada no relatório Anexo II às fls. 19 a 26, onde constam os valores totais mensais reclamados, estando o relatório na íntegra no CD-R à fl. 13.

Conclui, portanto, que foi descumprida norma clara da legislação, sobre o momento de recolhimento do imposto, e aplicada a multa conforme dispõe o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve.

Quanto à infração 2, rebate a alegação defensiva, reproduz contra razões deduzidas relativamente à infração 1, argumentando que a tributação na saída, como alega a empresa, não elide a aplicação da multa, porquanto o imposto foi recolhido intempestivamente, trazendo prejuízos ao erário, além do que descumprida norma clara da legislação sobre o momento de recolhimento do imposto. Explica que os valores que embasaram a cobrança estão demonstrados no relatório Anexo III às fls. 38 a 42, que contém os valores totais mensais reclamados, estando o relatório na íntegra no CD-R à fl. 13.

Conclui, portanto, que foi descumprida norma clara da legislação sobre o momento de recolhimento do imposto e aplicado a multa conforme dispõe o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve.

Quanto à infração 3, afirma que o contribuinte aponta erroneamente a infração como se fosse crédito indevido da substituição tributária. Explica que, por não se tratar de crédito indevido, mas de erro na aplicação da alíquota, nada tem a informar, mantendo a Infração 3 na sua integralidade.

Quanto à infração 4, referindo-se às alegações da autuada, esclarece que, de fato, a empresa não se creditou de material classificado com o CFOP 2.556, mas utilizou o crédito classificado indevidamente materiais de uso e consumo com o CFOP de mercadorias para comercialização, conforme constante do Demonstrativo Anexo V, às fls. 97 e 98, onde se pode verificar que foi cobrado o crédito indevido de materiais a exemplo de "saca areia", "envelope saco", "elástico" etc. que a empresa não comercializou, sendo portanto de uso e consumo.

Quanto à infração 5, afirma que o contribuinte contesta a ocorrência dos fatos como se fora a utilização de crédito de material de uso e consumo e segue com argumentos confusos e sem base nos fatos apurados. Assim, afirma que nada tem a informar mantendo a Infração 5 na íntegra.

Quanto à infração 6, referindo-se à alegação defensiva de que não houve prejuízos ao erário, contra argumenta, afirmando que tal alegação não invalida o procedimento fiscal adotado visto que houve uma redução do pagamento do ICMS nos meses em que ocorreu o lançamento indevido do crédito causando prejuízo do Erário. Ademais, alega que não procede o argumento do autuado haja vista que as mercadorias da substituição tributária objeto da cobrança do crédito indevido, a exemplo de sapatos, sandálias, chinelos, mochilas, tapetes, brinquedos e outras constantes dos Demonstrativos de Crédito Indevido, Anexo VII às fls. 112 a 159, tiveram as saídas registradas nos ECF com alíquota zero (F1) conforme constante dos arquivos da memória fiscal (MFD) dos Equipamentos Emissor de Cupom Fiscal, entregues pela empresa.

Finalmente, quanto à infração 7, referindo-se ao argumento da defesa de que não ocorreu operação econômica a justificar a tributação mas simples transferência de mercadorias entre estabelecimento de um mesmo titular, opõe-se, afirmando que as alegações apresentadas pela impugnante, inclusive a doutrina e jurisprudência citadas, não encontram respaldo na Legislação

Fiscal do estado da Bahia. Transcreve o inciso IV do art. 2º da Lei nº 7.014/96, bem como dispositivos do RICMS/BA, além da Cláusula Primeira do Convênio CONFAZ 19/91 para apoiar o seu ponto de vista.

Assim, conclui que, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, se tratar de operação de transferência ou de não ser passível de tributação pelo ICMS, como alega a Impugnante.

Argumenta ainda que o art. 111, inciso III do RIMCS/97 preceitua que constitui débito fiscal a diferença de alíquotas entre unidades da federação. Portanto, conclui que seguiu e cumpriu a legislação fiscal, razão porque a infração há de ser mantida na sua totalidade.

Conclui a sua peça informativa, reafirmando o procedimento fiscal na sua totalidade.

Às folhas 309 a 314, o representante do sujeito passivo anexa petição, substabelecendo poderes a novos outros advogados para atuar nos autos do presente processo, conforme identifica à folha 312.

O processo foi retirado de pauta da sessão do dia 12/03/2015, sob alegação do representante de que não tinha sido formalmente intimado, tendo sido pautado posteriormente para a sessão do dia 14/04/2015, na qual o advogado da empresa compareceu e solicitou o adiamento do julgamento para devida sustentação oral.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de falta de clareza na descrição dos fatos, noto que a autuante, após descrever a conduta infratora, anexou um demonstrativo de débito para cada uma das infrações apontadas, os quais foram acompanhados dos DANFE's correspondentes e (conforme o caso) de cópia do Livro Registro de Entradas, elementos que permitiram, ao sujeito passivo, conhecer plenamente em que se funda a acusação fiscal e, consequentemente, exercer de forma adequada o seu direito de defesa.

Quanto à alegação de cerceamento de direito de defesa, observo que o presente auto de infração já fora pautado para julgamento no dia 12/03/2015, tendo sido, contudo, retirado de pauta, por força da alegação, por parte do representante empresarial, de que não havia sido intimada, por e-mail, acerca da data de julgamento.

Depois de novamente inserido em pauta, para o dia 14/04/2015, houve adiamento do julgamento por força de solicitação do advogado da empresa, que voltou a alegar a falta de emissão do e-mail, notificando do julgamento, omissão que teria impedido que o escritório de advocacia, localizado no Rio de Janeiro, pudesse preparar-se para fazer a defesa da autuada.

Na presente sessão, o representante da empresa compareceu, não tendo, contudo, feito uso da sua prerrogativa de sustentação oral. Ora, após dois adiamentos do julgamento do presente feito, e considerando que o representante empresarial não fez uso da palavra, durante a sessão de julgamento, entendo que restou provado que não houve nenhum prejuízo à defesa, sendo forçoso reconhecer que o processo transcorreu sem falhas.

Rejeito, assim, a alegação de nulidade por cerceamento de direito de defesa por ausência e qualquer prejuízo à parte.

Indefiro o pedido de diligência por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, nos termos do art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF/99.

Quanto ao pedido para que as intimações sejam destinadas ao escritório de advocacia, defiro por entender que não há óbice na legislação.

Quanto ao mérito, relativamente à infração 1, a acusação consistiu na falta de pagamento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado. A impugnante não

nega a conduta que lhe foi atribuída, pelo contrário, confessa o fato que deu base à acusação fiscal, conforme se pode depreender da leitura de trecho de sua peça defensiva, à folha 208, abaixo transcreto.

*“Ocorre que, conforme declarado pelas próprias Sras. Auditoras Fiscais autuantes, no seu relato, todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, sendo certo que a Impugnante não recolheu o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual na entrada da mercadoria no seu estabelecimento (grifo acrescido), mas também não se creditou de tal valor. Todavia, as saídas posteriores de todas das mercadorias foram tributadas normalmente com a aplicação integral da alíquota interna (17%).”*

Opõe-se, contudo, à aplicação da penalidade proposta, alegando desproporcionalidade e irrazoabilidade, pois entende que não houve prejuízo ao erário, já que o imposto foi recolhido na saída da mercadoria. Pede que a multa seja dispensada ou reduzida.

Considerando que os fatos não foram contestados, entendo que se encontra caracterizada a infração em comento. Julgo, portanto, procedente a infração 1.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, o art. 158 do RPAF só o permite à medida em que fique provada a ausência dolo, fraude ou simulação, conforme abaixo.

*“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 (grifo acrescido) e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Como não há provas, no processo, nesse sentido, entendo que este colegiado não possui lastro para dispensar a penalidade prevista em lei. Assim, denego o pedido da impugnante.

Quanto à infração 2, a acusação fiscal é semelhante à da primeira infração, pois consistiu em falta de pagamento do ICMS antecipação tributária, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado.

Da mesma forma que procedeu em relação à infração anterior, a autuada não nega a conduta que lhe foi atribuída, confessando, também, o fato que deu base à acusação fiscal, mas opondo-se à multa aplicada sob o argumento de ser desproporcional, conforme se pode depreender da leitura de trecho de sua peça defensiva, à folha 210, abaixo transcreto.

*“Entende que é flagrante a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa imposta à ora Impugnante, isto porque, o lapso temporal entre a data que o ICMS antecipado deveria ter sido pago pela Impugnante e a data em que o ICMS normal foi efetivamente recolhido aos Cofres Públicos é inferior a um mês. Com isso, a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) não tem proporcionalidade, eis que não estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo, sendo certo que no caso em tela apenas caberia a exigência de juros e acréscimos monetários em relação a este lapso temporal.”*

Ora, aqui se aplica o mesmo raciocínio desenvolvido relativamente à infração 1, pois os fatos não foram contestados, do que resulta, de forma cristalina, a caracterização da presente infração. Julgo, assim, igualmente procedente a infração 2.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, considero, da mesma forma, inaplicável o art. 158 do RPAF, pois não há provas, no processo de que o sujeito passivo tenha se pautado com ausência de dolo. Assim, denego o pedido da redução da multa.

Quanto à infração 3, a conduta foi descrita como recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota. Em sua impugnação, a autuada equivocou-se, fazendo referência a infração diversa daquela efetivamente capitulada. Diz, portanto, que reafirma que se creditou do imposto nas entradas das mercadorias sujeitas, alegando, contudo, que também se debitou na saída das mesmas, o que invalidaria a autuação, conforme trecho, à folha 210, reproduzido abaixo.

*“No que diz respeito a esse item da autuação, cumpre esclarecer que, muito embora a impugnante tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora a favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto (grifo presente nos originais).”*

Ocorre, contudo, que não foi essa a acusação. Os elementos probatórios anexados às folhas 56 a 94 não dão margem a dúvidas, pois a autuante elaborou demonstrativos “ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA – SAÍDAS ECF – EXERCÍCIO 2012” e “... EXERCÍCIO 2013”, devidamente acompanhados das fitas-detalhe respectivas. Esses anexos conjugados ao correto enquadramento da infração são reveladores de que a autoridade fiscal desincumbiu-se do seu ônus processual em evidenciar a ocorrência dos fatos geradores da obrigação principal, elementos que viabilizam o exercício da prerrogativa do cargo, consistente no lançamento de ofício.

Como não houve defesa efetiva, neste ponto, entendo que restou caracterizada a infração 3.

Quanto à infração 4, a acusação é de utilização indevida de material de uso ou consumo. Em sua defesa, a autuada nega a prática dos fatos que lhe são atribuídos, anexando cópias do Livro RAICMS para prova do quanto alegado, conforme trecho de sua peça defensiva, à folha 211, abaixo transcreto.

*“Todavia, da simples análise do Livro Registro Apuração de ICMS verifica-se que a impugnante não se apropriou de crédito nas operações de aquisição de mercadorias de uso e consumo (CFOP 2.556 - Compra de material para uso ou consumo).”*

Na sua informação fiscal, a autuante esclarece que o creditamento indevido não se deu sob a rubrica 2.556, mas sob a rubrica 2.102, ou seja, contabilizados como materiais destinados à comercialização, conforme se pode extrair da leitura de trecho da peça informativa, à folha 301, abaixo reproduzido.

*“Com referência às alegações do impugnante, esclarecemos que de fato a empresa não se creditou de material classificado com o CFOP 2556, mas utilizou o crédito classificando indevidamente materiais de uso e consumo com o CFOP de mercadorias para comercialização, conforme constante no Demonstrativo Anexo V, às fls. 97 e 98, onde se pode verificar que foi cobrado o crédito indevido de materiais a exemplo de “saca areia”, “envelope saco”, “elástico” etc. que a empresa não comercializou, sendo portanto de uso e consumo.”*

Examinando os autos, é possível constatar que a autuante anexou ao processo o demonstrativo “Crédito indevido – Material de uso ou consumo – Lista de notas fiscais/itens”, mediante o qual fez a relação de todas as notas fiscais objeto da glosa de crédito, com a descrição dos itens de mercadorias correspondentes. Anexou, igualmente, os DANFE's respectivos, devidamente acompanhados de cópias do Livro Fiscal comprobatório do lançamento efetuado pelo estabelecimento autuado, conforme folhas 96 a 104. Assim, a negativa do fato alegada pela empresa não encontra amparo nas provas existentes no processo. Entendo, por isso, que restou caracterizada a presente infração.

Quanto à infração 5, a acusação consistiu em utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias destinadas ao ativo imobilizado. Em sua defesa, a empresa alega falta de clareza na descrição da infração, acusando a fiscalização de ter incorrido em erro no levantamento fiscal, conforme se pode depreender da leitura de trecho da sua peça defensiva, à folha 204, abaixo transcreto.

*“Veja-se, como exemplo, o Anexo VI, correspondente à Infração 05, segundo a qual a Impugnante teria utilizado (sic) indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

*...  
Conforme se verifica, a infração supostamente cometida refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Contudo, o valor do crédito tributário lançado é o constante da coluna “Difal” do Anexo.”*

Pede, por isso, a declaração de nulidade da infração em comento.

Analizando as peças que compõem o presente PAF, nota-se que a infração tipificada foi atinente a creditamento indevido, conforme folha 03 do presente processo. O demonstrativo “Crédito indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Lista de notas fiscais/itens” (folha 106) evidencia que a conduta autuada foi o creditamento, conclusão inequívoca a que se chega considerando, ademais, o DANFE e a cópia do Livro Fiscal, anexos às folhas 109 a 110.

Assim, rejeito a argüição de nulidade deduzida pela impugnante. Quanto ao mérito, a impugnante não faz qualquer consideração, assumindo o risco da condenação na hipótese de sair vencida na questão preliminar argüida. Tenho, portanto, a infração 5 por procedente.

Quanto à infração 6, a acusação fiscal é de utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas sob o regime de substituição tributária. A autuada não nega a conduta que lhe foi atribuída, confessando, também, o fato que deu base à acusação fiscal, mas opondo-se à multa aplicada sob o argumento de que se debitou, também indevidamente, quando da saída das mercadorias objetos do creditamento, o que invalidaria a autuação, conforme se pode extrair da leitura de trecho de sua peça defensiva, à folha 212, abaixo transcrita.

*“No que diz respeito a esse item da autuação, cumpre esclarecer que, muito embora a Impugnante tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora a favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto (grifo nos originais).*

*Deste modo, o procedimento adotado pela impugnante não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, posto que o imposto devido na operação foi recolhido pela Impugnante.”*

Adotou, portanto, a autuada, a estratégia defensiva consistente na alegação de fato modificativo, ocorrido após o creditamento indevido flagrado. Ao assumir a ocorrência de fato posterior, trouxe para si a responsabilidade de provar a sua ocorrência, dando conta do seu ônus probatório.

Examinando as peças do presente PAF, observa-se que não há provas, por parte do sujeito passivo, de que tenha promovido a tributação das operações de saída e, consequentemente, anulado os efeitos financeiros do creditamento indevido. Não tendo se desincumbido do seu ônus processual em provar a ocorrência do fato modificativo alegado, é forçoso reconhecer que restou provada a infração apontada pela autoridade fiscal. Assim, tenho por procedente a infração 6.

Quanto à infração 7, a acusação fiscal consiste em falta de recolhimento do Difal relativo às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. Em sua defesa, a autuada não nega o fato a ela atribuído, negando, contudo a qualificação jurídica que lhe quis emprestar a fiscalização, pois entende que não há incidência de ICMS nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme se lê à folha 213 do presente PAF.

*“No que diz respeito a esta infração, cabe destacar que a grande maioria das operações elencadas no Anexo VI, do Auto de Infração, referem-se a operações de transferências de bens do Ativo Imobilizado e de material de uso/consumo, recebido pela impugnante, de outros estabelecimentos da empresa, localizados em outras unidades da federação.*

*A referida cobrança é totalmente insubstancial, uma vez que por não existir operação econômica na operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, esse tipo de saída física sequer comportaria incidência do ICMS, e, nessa mesma linha de raciocínio, também não comportaria a incidência do DIFAL.”*

A questão passa, portanto, pelo tratamento jurídico a ser conferido às operações de transferência entre estabelecimento de uma mesma empresa. Vejamos como a questão foi disciplinada no âmbito do microssistema do ICMS.

Pois bem, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao

longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que prega a impugnante, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

*"Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*  
*..."*

Assim, a despeito do enunciado da Súmula nº 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de constitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Assim, entendo que se encontra caracterizada a infração 7.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129712.0003/14-8**, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$296.862,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor **R\$122.271,00**, prevista no inciso II, "d" e §1º, do mesmo diploma citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2015.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

ANTÔNIO CÉSAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR