

**A. I. N°** - 298932.0007/14-6  
**AUTUADO** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
**AUTUANTES** - NILDA BARRETO DE SANTANA, MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D OLIVEIRA e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 06.11.2015

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJJ Nº 0186-05/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) BENS ADQUIRIDOS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE. b) AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infrações parcialmente elididas. Exercício de 2009. c) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Item mantido. 2. RECOLHIMENTO A MENOS DE ICMS. 3. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ANTECIPAÇÃO TOTAL SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. b) FALTA DE RECOLHIMENTO. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OMISSÃO DE SAÍDAS. b) OMISSÃO DE ENTRADAS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO POR SOLIDARIEDADE E ICMS DEVIDO POPR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO A MERCADORIAS ENQUADRADAS. 6. MULTA PERCENTUAL SOBRE A PARCELA DO ICMS QUE DEIXOU SER PAGA. a) ANTECIPAÇÃO TOTAL PARCIAL; b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Saídas subsequentes das mercadorias tributadas normalmente. Não acatada a preliminar de nulidade de parte do lançamento. Afastada a arguição de decadência de parcelas dos créditos tributários lançados no Auto de Infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 23/12/2014 para exigir ICMS e multa, no valor total de R\$ 344.982,68, contendo as seguintes imputações:

*Infração 01: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

*Infração 02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso de consumo do estabelecimento.*

*Infração 03: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquiridas (s) com pagamento de imposto por substituição tributária.*

*Infração 04: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Infração 05: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Infração 06: Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior.*

*Infração 07: 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 tributária normalmente.*

*Infração 08: Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. Em desacordo com o disposto no art. 3º do Decreto 11.806/09, que determinou a antecipação tributária do ICMS sobre os estoques das mercadorias Brinquedos e Bicicletas, inseridas nos Protocolos 108/09 e 110/09, respectivamente.*

*Infração 09: Falta de recolhimento do imposto relativo a 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.*

*Infração 10: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documento 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.*

*Infração 11: Falta de recolhimento de 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 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.*

*Infração 12: Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga 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.*

Notificado do lançamento o contribuinte ingressou com defesa administrativa em 22/01/2015, ressaltando inicialmente a tempestividade da medida.

Acerca dos fatos disse adicionalmente que foram aplicadas multas de 60% e 100%, em face das supostas infrações relativas ao não recolhimento do ICMS, com base no art. 42, incs. II, VII e III, da Lei nº 7.014/96.

Que a despeito das divergências apontadas pela fiscalização terem sido demonstradas pelas planilhas anexas ao Auto de Infração, a Impugnante entende ter havido equívocos no levantamento fiscal, que, diante da diversidade das infrações apontadas, serão tratadas separadamente. Consignou ainda a existência de nulidade do lançamento, por haver falhas do autuante, em alguns itens, ao apontar a origem do suposto débito, não sendo possível ao contribuinte refutar os lançamentos realizados, configurando evidente ofensa ao princípio da ampla defesa, nos termos do art. art. 39, VI, do Decreto 7.629/99.

Em relação às multas aplicadas pelas autoridades fiscais discorreu que houve descon sideração a alguns preceitos constitucionais previstos no artigo 150, IV, c/c artigo 5º, XXII e XXIV da CFRB/88, em especial a proporcionalidade e a razoabilidade, bem como a vedação ao caráter confiscatório das penalidades.

Ao ingressar propriamente no cerne da impugnação a defesa, inicialmente arguiu a decadência de parte do crédito tributário reclamado. Pontuou que as cobranças consubstanciadas nas 12 (doze) infrações elencadas no presente Auto de infração dizem respeito à exigência de ICMS supostamente não recolhido ou creditado indevidamente, nos períodos compreendidos entre junho de 2009 e dezembro de 2011, sendo que, apenas em 23 de dezembro de 2014, foi a Impugnante notificada do lançamento em apreço.

Registrou a impossibilidade de prosseguimento da cobrança, uma vez que, ao menos no tocante aos fatos geradores que antecedem 23 de dezembro de 2009, o crédito tributário encontrar-se-ia extinto por força do fenômeno da decadência.

Reproduziu o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, afirmando que o direito de o Fisco constituir crédito tributário decorrente de recolhimento a menor de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, extingue-se após 05 (anos) contados da ocorrência do fato gerador.

Reafirmou mais à frente que os fatos geradores da exigência fiscal em lide ocorreram entre junho de 2009 e dezembro de 2011, tendo sido definitivamente constituída apenas quando da regular notificação da Impugnante, ocorrida em 23 de dezembro de 2014. Deste modo, verifica-se que, para a cobrança em apreço, o Direito de o Fisco constituir integralmente o crédito tributário se encerrou em junho de 2014, conforme entendimento jurisprudencial reproduzido na peça de defesa, *in verbis*:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituí-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.”<sup>1</sup>*

*“EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA EM CINCO ANOS. CRÉDITO EXTINTO.*

*1. Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, opera-se a decadência do direito de lançar do Fisco no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considerando-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*2. Ocorrendo o pagamento antecipado de ICMS, por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.*

*3. Precedentes: AgRg no Ag 1.221.742/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.6.2010, DJe 30.6.2010; AgRg no REsp 672.356/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 4.2.2010, DJe 18.2.2010.*

*Agravo regimental improvido.”<sup>2</sup>*

Formulou pedido pela extinção do crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2009, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN.

Passou em seguida a enfrentar, separadamente, cada uma das infrações que lhe fora imputadas.

---

<sup>1</sup>AgRg no REsp 1172391/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2011, DJe 10/08/2011.

No tocante à primeira infração apontada no lançamento discorreu que a mesma se refere ao creditamento indevido de ICMS, referente às mercadorias destinadas ao ativo imobilizado da Impugnante. A partir do confronto do “Anexo 1” do A.I. com os livros de Registro de Entradas de junho a dezembro de 2009 e de março de 2010 (Doc. 03), a defesa afirmou não ter tomado crédito de nenhuma das Notas Fiscais apontadas. Disse, portanto, que não há que se falar em creditamento indevido, uma vez que não foi creditado qualquer valor de ICMS em relação aos produtos destinados ao ativo imobilizado informados na peça de lançamento. Acrescentou que mesmo que houvesse algum creditamento sob tais produtos, esse lançamento escritural seria permitido pela legislação, visto que os ativos são destinados à atividade do estabelecimento, conforme previsto pelo art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, dispositivo reproduzido na impugnação.

Reafirmou que o suposto creditamento, no entanto, sequer ocorreu, formulando pedido para que este item do A.I. seja anulado.

Relativamente à infração nº 2, a defesa discorreu que a mesma consiste no creditamento indevido de ICMS, em razão da Impugnante ter tomado créditos na aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo. Ao contraditar essa acusação o contribuinte afirmou que as entradas das mercadorias descritas no “Anexo 2” do lançamento se deu em razão de seu retorno de um evento ocorrido na Bahia, denominado “Brasil Open”. Que mercadorias foram remetidas fisicamente ao evento, acompanhadas de Nota Fiscal de Saída e, ao fim do evento, tiveram sua entrada formalizada por Nota Fiscal de Entrada que, corretamente, destacou o ICMS a fim de neutralizar a operação anterior. Como exemplo, anexou a Nota Fiscal nº 8826, referente a saída para o evento e a Nota Fiscal nº 8827, relativa ao retorno das mesmas mercadorias (Doc. 04).

Registrou mais à frente que a empresa sequer foi notificada da suposta infração, antes da lavratura do Auto de Infração, não sendo possível, levantar as demais Notas Fiscais, requerendo a posterior juntada, a título de prova documental suplementar.

Pede que este item seja julgado totalmente improcedente, devendo o mesmo ser anulado no que se refere ao creditamento consignado na infração nº 2.

Para a infração nº 3, a defesa discorreu que a mesma se refere ao creditamento indevido na entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Registrou, contudo, que esse creditamento se deu por um erro sistêmico e diante quantidade de operações realizadas diariamente pela impugnante. Disse não ser razoável que, além do pagamento do imposto devido, lhe seja imputada multa no patamar de 60%. Destacou ainda ser uma empresa de grande porte que se dedica, principalmente, ao comércio varejista de produtos esportivos, incluindo nesse conceito calçados, roupas, equipamentos e acessórios. Que a partir dos próprios anexos ao Auto de Infração a variedade enorme de produtos no tocante a modelos, marcas e tamanhos.

Entende que as multas aplicadas pelas autoridades fiscais desconsideraram os preceitos constitucionais previstos pelo artigo 150, IV, c/c artigo 5.º, XXII e XXIV da CFRB/88, em especial a proporcionalidade e a razoabilidade, bem como a vedação ao caráter confiscatório das penalidades.

A infração nº 4, trata da exigência de ICMS por divergência de alíquotas (*erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*). A defesa postula a nulidade deste item da autuação argumentando ter sido possível identificar as mercadorias apontadas pela fiscalização, sem a aplicação da alíquota geral de 17%, entendida com a correta, mas foram listadas as Notas Fiscais correspondentes, tornando impossível para a Impugnante identificar que a operação de saída específica e contraditar a exigência fiscal. Disse que o mesmo não ocorreu no Anexo referente à “Infração 5”, que representa a mesma situação (utilização de alíquota inferior à 17%), diferido apenas na alíquota aplicada pela Impugnante.

Entende, portanto, que o lançamento nessa específica infração está eivado de nulidade, fundamentando seu pedido nas disposições do artigo 18, letra “a” (*faltam elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator*); art. 39, incs. III e IV e art. 46, todos do Decreto 7.629/99 (RPAF).

Ressaltou mais uma vez que a multa aplicada pelas autoridades fiscais desconsiderou os preceitos constitucionais previstos pelo artigo 150, IV, c/c artigo 5º, XXII e XXIV da CFRB/88, em especial a proporcionalidade e razoabilidade, bem como a vedação ao caráter confiscatório das penalidades.

A infração nº 5 também contém a exigência de ICMS por divergência de alíquotas, relacionadas às operações de devolução de transferência de mercadoria para o centro de distribuição. A defesa destacou inicialmente que, ao contrário da “Infração 4”, foram indicadas as Notas Fiscais objeto do lançamento por divergência de alíquota, possibilitando à Impugnante valer-se do seu direito constitucional à ampla defesa. Declarou que a suposta divergência se deu em razão da utilização da alíquota de 7% ao invés de 17%. Ao refutar esse item da autuação o contribuinte discorreu que não há qualquer erro nas alíquotas utilizadas, vistos que operações de saída indicadas no “Anexo 5” tratam-se, na verdade, de devoluções de transferências de mercadorias ao Centro de Distribuição da própria Impugnante, situado em Atibaia-SP. Ou seja, as mercadorias apontadas no Auto de Infração foram remetidas à Impugnante, com o destaque da alíquota interestadual de 7%, mas depois foram devolvidas por transferência à mesma localidade, com o destaque da mesma alíquota de 7%. Enfatizou em seguida que os autuantes foram induzidos a erro, visto que, por um equívoco no seu preenchimento, as Notas Fiscais foram emitidas com o CFOP 5927, onde deveria constar o CFOP 6102. Contudo, tal fato não pode ser utilizado para fazer incidir alíquota maior do que a efetivamente devida na operação de devolução de transferência, em respeito ao princípio da verdade material. Traçou comentários em torno desse princípio, citando obras doutrinárias e decisões judiciais.

Passou em seguida a abordar, de forma englobada as infrações 6, 7 e 8, relacionadas ao recolhimento à menor de ICMS em aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Ressaltou que as infrações “6” “7” e “8” se referem à falta de recolhimento do ICMS-ST e Multa de 60%, na aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com a posterior saída tributada pelo regime normal de apuração.

No caso das mercadorias elencadas no item “Infração 8”, tratavam-se de mercadorias sujeitas ao regime regular de apuração do ICMS que, de acordo com os Protocolos 108/09 e 110/09 passaram a ser sujeitas ao regime de antecipação.

Refutou as cobranças alegando que não houve ausência no pagamento do ICMS, mas, tão somente o recolhimento em momento posterior, não causando qualquer impacto no ICMS efetivamente devido pela Impugnante. Registrou ainda que a validação dos lançamentos ora impugnados seria um aval ao enriquecimento ilícito do Estado, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio. Enfatizou também que mesmo que o ICMS não tivesse sido recolhido, não teve a Impugnante a oportunidade, no curso da ação fiscal, de identificar o ocorrido e apresentar a documentação necessária para justificar essas operações, até porque o fisco não havia ainda fiscalizado esse período, para o ICMS-ST.

Reafirmou, igualmente aos itens anteriores, foi aplicada multa que ultrapassa a razoabilidade, ainda mais quando se está diante de pagamentos equivocados que não geraram qualquer prejuízo ao erário. Informou, por fim, que procederá ao levantamento da documentação relativa a essas operações e apresentará mais a frente elementos, como forma de prova documental suplementar.

Em seguida, passou a abordar também de forma englobada as infrações 9, 10 e 11, relacionadas à apuração de ICMS mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Após fazer uma síntese das referidas imputações, declarou que o levantamento fiscal teve por base os arquivos apresentados pela Impugnante, a partir dos quais a fiscalização apurou as entradas e saídas dos produtos por ela comercializados e encontrou divergências positivas e negativas nos registros de estoque. Com isso, presumiu a omissão de saídas não tributadas na “Infração 9”, excluídas as divergências encontradas em produtos sujeitos ao ICMS-ST, tratadas na “Infração 10”.

Declarou que a despeito das divergências encontradas pela fiscalização terem sido demonstradas pelas planilhas anexas ao Auto de Infração, a Impugnante encontrou equívocos cometidos no levantamento fiscal, tendo em vista que, por um problema sistêmico, várias mercadorias foram alienadas com códigos diferentes daqueles utilizados na sua entrada. Ou seja, a evidente discrepância entre as entradas, saídas e o Registro de Estoque se justifica pelas mercadorias que não foram agrupadas para o efetivo confronto do estoque físico, o que significa que a presunção de entradas e saídas sem emissão de documento fiscal viola o princípio da verdade material.

Contudo, ressaltou, mais a frente, a Impugnante não teve a oportunidade de demonstrar tais divergências às autoridades fiscais, uma vez que só teve ciência de tais equívocos após o lançamento ter sido formalizado. Destacou linhas à frente, ser uma empresa de grande porte que se dedica, principalmente, ao comércio varejista de produtos esportivos, incluindo nesse conceito calçados, roupas, equipamentos e acessórios que, a partir dos próprios anexos ao Auto de Infração, demonstram apresentar enorme variedade de modelos, marcas e tamanhos.

Ponderou que em razão do já mencionado problema sistêmico, as saídas (vendas) de várias mercadorias se davam com código diverso daquele utilizado nas notas fiscais de entrada, o que gerou um número maior do que o real para alguns produtos e um número menor para outros. Ou seja, para que se alcance a verdade dos fatos, disse não ser possível esgotar todas as divergências apontadas no lançamento, razão pela qual, requereu, na peça impugnatória, a produção de prova documental suplementar a ser analisada pela Superintendência de Fiscalização da SEFAZ, a fim de sanar as mencionadas divergências. Ponderou ser necessária a realização de diligência ou perícia fiscal-contábil, com base em documentos adicionais. Enfatizou novamente a prevalência do princípio da verdade material e declarou que a despeito do lançamento sustentar a presunção legal de entradas e saídas de mercadorias sem a emissão do documento fiscal, a autoridade fiscalizadora, em face da divergência observada, deveria ter notificado a Impugnante para esclarecer a divergência, ou buscar outras fontes para corroborar a existência de eventual saldo devedor. Disse ser imperativo que se defira a produção de prova documental suplementar atrelada à prova pericial técnica, a fim de dirimir os excessos cometidos pelo lançamento, considerando tudo o que foi exposto.

Por fim, ressaltou mais uma vez a excessividade das multas aplicadas nessas infrações.

A infração nº 12 trata da multa aplicada pelo não recolhimento do ICMS, por antecipação parcial, referente a mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação. A defesa sustenta que a conduta do contribuinte não causou prejuízo para o erário, visto que a integralidade do Tributo foi recolhida na sua saída, ao consumidor final. Portanto, de fato, houve tão somente a mora no recolhimento do tributo, sendo que sequer foi desrespeitado o regime de apuração do Imposto. Entende que o mero recolhimento em momento posterior não pode ser sujeito a multa isolada no patamar de 60%.

Após diferenciar a antecipação parcial da antecipação total por substituição tributária, esta última prevista na Lei Complementar 87/96 e na CF (art. 150, § 7º), o contribuinte destacou que a validação do lançamento de multa em face da mora seria mais um aval ao enriquecimento ilícito do estado, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio. Pede que essa penalidade seja integralmente afastada, por confrontar com os preceitos fundamentais da Constituição, a exemplo da estrita legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

Em tópico específico voltou a destacar o caráter confiscatório e desproporcional das multas aplicadas, de 60% e 100%, citou doutrina, enfatizou o caráter pedagógico/educativo das sanções, e que essas premissas não foram observadas no presente caso.

Finalizou a peça impugnatória formalizando os seguintes pedidos:

1. Anulação do Auto de Infração tendo em vista os concisos argumentos demonstrados alhures.
2. Paralelamente, caso seja necessário para evidenciar a não ocorrência das exigências e presunções, que seja deferida a produção de prova complementar requerida, em respeito ao

princípio da verdade material.

3. Em consequência, requer seja afastada as multas exigidas ou, subsidiariamente, que as mesmas sejam calculadas levando-se em consideração os princípios da razoabilidade, do não confisco, da equidade e da individualização da sanção.
4. Caso assim não se entenda, protesta pela revisão ou modificação dos elementos do Auto de Infração, devolvendo à Impugnante seu prazo para contestação, de modo a resguardar seu direito constitucional à ampla defesa.

O autuante prestou informação fiscal, peça juntada às fls. 286 a 306 do PAF.

Inicialmente esclareceu que as infrações lançadas no presente processo se encontram acompanhadas de relatórios anexos (papéis de trabalho) onde se demonstra a origem de cada irregularidade fiscal, bem como a forma e metodologia utilizada na apuração da base de cálculo do imposto e da multa formal lançada.

Quanto à alegação do "caráter confiscatório" das multas e penalidades aplicadas às infrações, disse ser cediço que os percentuais de multa e o valor das penalidades formais são definidos em Lei, não tendo o agente do fisco discricionariedade para deixar de aplicá-las, porque a atividade fiscal é vinculada aos ditames legais.

Quanto à alegação de decadência dos créditos tributários lançados para fatos geradores ocorridos até 22 de dezembro de 2009, afirmou que a contagem do prazo decadencial não tem entendimento uniforme no mundo jurídico, pois existem decisões dos tribunais tanto para a contagem do prazo por data, quanto por exercício. Porém, o entendimento esposado na legislação tributária da Bahia e reiteradas vezes convalidado pelo Conselho de Fazenda Estadual é a contagem do prazo decadencial por exercício, ou seja, 05 (cinco) anos a partir do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Reproduziram na peça informativa as disposições do art. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia).

Mencionou também uma decisão do CONSEF acerca dessa questão contida no Acórdão CJF nº 0065-05/10.

Ao ingressar no mérito da impugnação empresarial os autuantes declararam que para melhor clareza processual, apresentariam comentários das infrações na ordem em que foram lançadas.

No tocante à **Infração 01** relacionada à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento (exercícios de 2009 e 2010), declararam que o contribuinte anexou nos autos cópia do livro Registro de Entradas (fls. 246 a 280) dos meses jun/09 a ago/09, onde comprova não ter se creditado do imposto relativo às notas fiscais lançadas nesta infração. Que analisando os dados dos arquivos magnéticos de todas as notas listadas no Anexo I, constataram que razão assiste ao contribuinte, pois no Registro 50 (dados da nota fiscal) também não consta que o contribuinte tenha tomado o crédito das respectivas notas fiscais. Todavia, o sujeito passivo, ao apresentar o Registro 54 (item da nota fiscal), informou indevidamente os campos Base de Cálculo e Alíquota, levando o Sistema de Fiscalização a calcular crédito indevido sobre as operações. Concluíram os autuantes que o débito lançado nesta infração deve ser excluído, porque efetivamente o contribuinte não se creditou do imposto.

Para a **Infração 02**, com a imputação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, os autuantes informaram que o contribuinte também apresentou nos autos cópia do livro Registro de Entradas (fls. 246 a 280) dos meses jun/09 a ago/09, onde foi comprovado não ter se creditado do imposto relativo às notas fiscais lançadas nesta infração para o Exercício 2009.

Que analisando os dados dos arquivos magnéticos de todas as notas listadas no Anexo II, constataram que razão assiste ao contribuinte, em relação ao Exercício 2009, pois no Registro 50 (dados da nota fiscal) também não consta que o contribuinte tenha tomado o crédito das respectivas notas fiscais.

Poderaram, entretanto, que a empresa autuada ao apresentar o Registro 54 (item da nota fiscal), informou indevidamente os campos - Base de Cálculo e Alíquota, levando o Sistema de Fiscalização a calcular crédito indevido sobre as operações. Assim, pedem que o débito lançado nesta infração referente ao Exercício 2009 seja excluído da autuação, porque efetivamente o contribuinte não se creditou do imposto.

No que se refere à **Infração nº 3**, com a acusação de uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, os autuantes declaram que conforme consta no Anexo III (fls. 49 a 56), o contribuinte se creditou do valor do imposto destacado na nota fiscal quando da aquisição de mercadorias (tênis, sandálias e chuteiras) inseridas no regime de substituição tributária, nos exercícios de 2010 e 2011.

Que neste caso houve contrariedade ao disposto no art. 356 do RICMS, regra reproduzida na peça informativa, que veda a utilização do crédito fiscal de mercadorias enquadradas no regime de antecipação e/ou substituição tributária. Ponderaram em acréscimo que apesar do contribuinte não ter efetuado pagamento da infração, admitiu o cometimento da mesma afirmando que "*... esse creditamento se deu por um erro sistêmico e diante quantidade de operações realizadas diariamente pela impugnante, não é razoável que, além do pagamento do imposto devido, lhe seja imputada multa no patamar de 60%.*" (fl. 171).

Quanto à **Infração nº 04** com a imputação de recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, os autuantes consignaram que o texto complementar dessa infração (fl. 02) e no título das planilhas constantes do Anexo IV (fl. 57), a mesma deriva de Erro na Determinação da Alíquota nas Saídas por ECF. Em seguida registraram que os contribuintes do mercado varejista, como forma de simplificar e agilizar o atendimento ao consumidor e em substituição à nota fiscal tradicional, emitem cupom fiscal para efetuar vendas de mercadorias e serviços, porque o cupom fiscal agiliza o atendimento e reduz custos com papel. Informaram mais à frente que o Convênio SINTEGRA (Convênio 57/95) estabeleceu que as informações de vendas através de cupom fiscal seriam enviadas ao fisco pelo valor total mensal através do Registro 60R. Para simplificar o volume de informações, o contribuinte envia ao fisco (através dos arquivos eletrônicos) somente o resumo mensal de saídas de cada item. Razão pela qual não consta a numeração de cada cupom fiscal emitido nas planilhas do Anexo I. Porém, o contribuinte teria o dever de guardar, pelo prazo decadencial, as informações detalhadas de cada venda. Caso queira saber a quais cupons refere-se o somatório de saídas de cada item, bastaria buscar o detalhamento dos mesmos nos demais Registros do grupo 60 que ficam sob a guarda da empresa.

No tocante à **Infração 05**, com a acusação de recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, os autuantes registraram que nesse item consta no texto complementar (fl. 02) e no título das planilhas constantes do Anexo V (fl. 60), a mesma deriva de Erro na Determinação da Alíquota nas Saídas por Nota Fiscal.

Nesta infração foi lançada a diferença de imposto entre a alíquota informada na nota fiscal *versus* a alíquota devida sobre a operação. Nesse caso, o contribuinte informou nas respectivas notas fiscais a alíquota de 7% (sete por cento) para operações de saídas interestaduais de mercadorias, destacando o ICMS na mesma proporção, sendo que a alíquota aplicável a tais operações seria de 12% (doze por cento), conforme disposto no art. 15, inc. II, da Lei 7.014/96, regra também transcrita na informação fiscal.

Informaram ainda que na nota fiscal, no campo CFOP, os códigos 6102 e 6152 se referem, ambos, a saídas interestaduais por venda e por transferência respectivamente, o que ratifica a sujeição à alíquota de 12% (doze por cento) - **operações interestaduais**.

Que apesar da defesa ter alegado que as operações listadas nesta infração eram relacionadas à devolução de mercadorias, nenhuma prova foi trazida aos autos para confirmar ou atestar o fato.

Relativamente à **Infração nº 06**, que contempla a acusação de recolhimento a menor do ICMS por



antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, os autuantes declararam, que o texto complementar dessa infração (fl. 03) e no título das planilhas constantes do Anexo VI (fl. 66), a mesma deriva da aplicação da Margem de Valor Agregado - MVA a menor.

Pontuaram que o autuado contestou conjuntamente as infrações 06, 07 e 08. No entanto, para maior clareza dos fatos, os autuantes optaram em proceder a Informação Fiscal de forma individualizada, por infração.

Entretanto, dentre as mercadorias comercializadas pelo autuado, somente a: chuteiras, sandálias e tênis foi dado tratamento tributário de antecipação total, e ainda, a MVA aplicada foi inferior à constante na legislação.

Após fazerem uma síntese das alegações defensivas, declararam que as mercadorias chuteiras, sandálias e tênis foram revendidas ao consumidor final com tributação zero, ou seja, saíram do estabelecimento com a “alíquota correta”, uma vez que a fase de tributação das mesmas foi encerrada quando da entrada no estabelecimento. Diferentemente do que disse o autuado, houve ausência de parte do pagamento de imposto, sim, pois, o contribuinte calculou ICMS-ST com uma MVA menor, gerando imposto em valor inferior ao previsto na legislação. No caso em questão, a MVA devida no período variou de 43% a 50% (conforme a UF de origem da mercadoria) e o cálculo do ICMS-ST efetuado pelo contribuinte foi com a utilização da MVA de 40%.

A partir das planilhas constantes do Anexo VI - Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Total - Calçados, foi efetuado o cálculo de todo o imposto devido no período e deduzidos os valores de ICMS recolhidos pelo contribuinte com o código de receita 1145 - ICMS Antecipação Tributária, restando as diferenças que foram lançadas nesta infração, no importe de R\$ 92.054,77.

Na **Infração nº 07** foi aplicada multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa à mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme constou do texto complementar dessa infração (fl. 03) e no título das planilhas constantes do Anexo VII (fl. 91), a mesma deriva de Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Total.

Para as mercadorias bicicletas e brinquedos o contribuinte aplicou tratamento tributário normal (creditou-se do ICMS na entrada e debitou-se do ICMS na saída), contrariando a legislação tributária que atribui a essas mercadorias o regime de antecipação tributária total quando da entrada das mesmas no estabelecimento, conforme previsto no art. 353, inciso II, itens 37 e 39 do RICMS/BA. Por essa razão é que foi lançada multa percentual sobre o valor o imposto que deveria ter sido recolhido quando da entrada interestadual da mercadoria no estabelecimento.

A **Infração nº 08** contém a acusação de falta de recolhimento por antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. Afirmaram os autuantes que sabendo o contribuinte que a forma de tributação das mercadorias - normal, antecipada ou diferida - é definida pelo ente tributante, toda vez que um determinado produto é inserido no regime de antecipação tributária total, o fisco estadual edita um decreto. Esse decreto visa instruir os contribuintes quanto à forma de proceder a antecipação tributária sobre os estoques existentes no dia anterior à vigência do novo regime de tributação, tendo em vista a necessidade de uniformizar a tributação a partir de determinada data. Neste caso, através do Decreto 11.806/09, o contribuinte estaria obrigado a fazer a antecipação tributária sobre os estoques existentes no Inventário Final de 2009 das mercadorias brinquedos e bicicletas e não o fez. Assim, nesta infração, foi lançado o ICMS devido, conforme disposto no supracitado Decreto.

A **Infração nº 09** contempla a acusação de “falta de Recolhimento do imposto relativo a 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”.

Informaram os autuantes que na execução do roteiro de estoques do Exercício 2011, o fisco apurou Omissão de Saídas de Mercadorias Tributadas maior que a Omissão de Entradas. Na apuração do valor do imposto devido sobre as omissões de saídas foram adotadas as disposições previstas na legislação, especialmente as normas contidas na Portaria 445/98 (arts. 4º, 5º e 13).

Registraram mais à frente que esta infração deriva da contagem física de estoques de mercadorias e obedece às normas contidas na legislação, ressaltando novamente a Portaria 445/98. Especificaram que as quantidades de cada item de mercadoria devem constar nos livros de Inventários e nas Notas Fiscais regularmente escriturados, não se admitindo a apresentação de "ficha de estoque" ou "levantamentos paralelos" para justificar as diferenças de estoques encontradas pelo fisco.

Pontuaram em seguida que caberia ao contribuinte comprovar em qual item de mercadoria a contagem efetuada pelo fisco divergiu da quantidade constante em documento fiscal regularmente escriturado ou da quantidade existente nos inventários inicial e final de sua escrituração fiscal. Que a manutenção do controle do estoque de mercadorias é uma atribuição do contribuinte e que a simples alegação de que um determinado item de mercadoria adentra o estoque com uma codificação e sai do estoque com outra codificação é expor o descontrole fiscal da empresa, sobre o qual o fisco somente tem a lamentar, pois, conforme previsto na legislação.

Ressaltaram, por fim, que a ação fiscal foi concluída em dez/14 para fatos ocorridos no Exercício de 2011, o que representa tempo mais que suficiente para quaisquer correções necessárias na escrituração fiscal e que a empresa, que estava sob ação fiscal desde Out/14, sendo instada a entregar as informações necessárias à conclusão da fiscalização, solicitando, por diversas vezes, a prorrogação de prazo e mesmo assim não atendeu a contento às solicitações do fisco.

Para a **Infração nº 10** a acusação é de “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. Declaram os autuantes que esta infração corresponde ao ICMS Normal que deveria constar na nota fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente.

A **Infração nº 11**, também relacionada ao levantamento quantitativo de estoques, envolve a “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 valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação 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”.

Informaram os autuantes que esta infração corresponde ao ICMS ST que deveria constar na nota fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente. Que na contagem física dos estoques de mercadorias do estabelecimento autuado foram apuradas tanto a omissão de entradas quanto a omissão de saídas de mercadorias, sendo as omissões de saídas maiores que as omissões de entradas. Nesse sentido, o crédito tributário foi lançado sobre as omissões de saídas, conforme consta na Infração 09 e papéis de trabalho em anexo.

No entanto, sobre as omissões de entradas de mercadorias ST, presume-se que as mesmas foram adquiridas sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto normal e do imposto sobre substituição tributária, razão pela qual o fisco lançou o ICMS normal (devido por solidariedade, **Infração 10**) e o ICMS ST (devido por antecipação, **Infração 11**), uma vez que as saídas posteriores das mesmas se dariam sem tributação, conforme previsto no art. 10 da

Portaria 445/98, norma transcrita na peça informativa.

Citaram também o disposto no art. 632, inciso VII do RICMS, também transcrito, que estabelece que quando a mercadoria é encontrada sem documentação fiscal, presume-se que a mesma tenha origem em operação interna.

No tocante à **Infração nº 12**, foi aplicada multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga 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.

Nessa infração, foi lançada a multa formal de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto, devido por antecipação parcial, que deixou de ser pago na data estabelecida na legislação tributária.

Sabendo que a data de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial é o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento (art. 125, § 7º do RICMS), se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento nesta data, ou se o fizer a menos, fica sujeito à multa percentual sobre o valor do imposto que deixou de ser antecipado tempestivamente.

Reproduziram os comandos normativos contidos nos arts. 12-A, 23 e 42, II, da Lei nº 7.014/96, relacionados à exigência do ICMS por antecipação parcial e à multa correspondente pelo não recolhimento do tributo na forma estabelecida na legislação. Citaram também os dispositivos do RICMS, correspondentes, positivados nos arts. 352-A e 61, inc. IX.

Concluíram a peça informativa declarando que todas as alegações apresentadas pelo contribuinte foram devidamente analisadas, sendo acatadas somente as relativas às infrações 01 e 02. As demais alegações não foram acatadas porque não trazem fato novo nem foram acostados documentos probatórios capazes de modificar o crédito tributário lançado. Os autuantes formularam pedido pela procedência das infrações que compõem os itens 3 a 12 do lançamento de ofício.

## VOTO

O auto de infração em epígrafe é composto de 12 (doze) imputações, conforme se encontra detalhadamente descrito no relatório, parte integrante do presente Acórdão.

O contribuinte, ao iniciar a impugnação administrativa, suscitou a decadência dos créditos tributários reclamados, especialmente em relação aos fatos geradores anteriores a 23/11/2009, considerando que o A.I. foi lavrado em 13/12/2014, com ciência ao sujeito passivo na mesma data.

À época da ocorrência dos fatos impugnados se encontrava vigente as regras positivadas nos arts. 107-A e 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), com o seguinte teor, abaixo transcrito:

***Art. 107-A.** O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

***Parágrafo único.** O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

***Art. 107-B.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da*

*autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Verifico que a questão levantada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras, isto porque o CTN contém dois dispositivos que tratam do instituto da decadência, no art. 150, § 4º e no art. 173.

Deduz-se, da linha argumentativa desenvolvida pela defesa, que o contribuinte entende ser aplicável ao ICMS a forma de contagem prevista no art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária, ou seja, a partir do fato gerador do gravame fiscal. Parece-nos que a tipologia dos tributos a qual pertence o ICMS, comporta a aplicação dos dois dispositivos retro-mencionados.

Reside a diferença da incidência normativa na avaliação da conduta adotada pelo devedor. Se este antecipa o pagamento ou declara o “quantum” devido, aplica-se o art. 150; todavia, se o contribuinte é omissivo de pagamento ou não declara ao fisco os valores que deveriam ser recolhidos, aplica-se o art. 173.

Ressalto que em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I). Nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, lavrado nos seguintes termos:

*“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

Opto em seguir a diretiva contida no julgado acima transcrito, que representa a jurisprudência assente neste CONSEF, e sem me alongar nas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que cercam o tema, afasto a preliminar de decadência suscitada pela defesa, quanto aos fatos geradores que se verificaram antes de 23 de novembro de 2009.

Em relação às multas, lançadas no percentual de 60% do imposto, a arguição de confiscatoriedade e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, não podem ser acolhidos, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, incs. II, letras "a" e "d", III, e VII, letra “a”.

Ademais, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, baseado apenas no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais. Somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até decisão final daquele Poder é presumida.

Importante destacar ainda que na esfera administrativa o contribuinte poderá ser beneficiado com a redução da multa lançada no Auto de Infração, em função da data do pagamento do débito, conforme prescrevem os artigos 45 e 45-A, da Lei de regência do ICMS. Logo, o valor nominal da multa, em 60% do montante do imposto, não é fixo, estando sujeito às reduções fixadas no próprio texto legal. Essa circunstância se encontra expressamente destacada no próprio Auto de Infração, no Anexo do Demonstrativo de Débito.

Ingressando agora nas razões de mérito, passarei agora a enfrentar cada uma das infrações que foram imputadas ao contribuinte de forma separada.

No tocante à **Infração 01** relacionada à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento (exercícios de 2009 e 2010), observo que o contribuinte anexou nos autos cópia do livro Registro de Entradas (fls. 246 a 280) dos meses jun/09 a ago/09, onde comprova não ter se creditado do imposto relativo às notas fiscais lançadas nesta infração. Os autuantes, por sua vez, ao analisarem os dados dos arquivos magnéticos de todas as notas listadas no Anexo I do A.I., constataram que razão assiste ao contribuinte, pois no Registro 50 (dados da nota fiscal) também não consta que o contribuinte tenha tomado o crédito das respectivas notas fiscais. Foi observado, todavia, que o sujeito passivo ao apresentar o Registro 54 (item da nota fiscal), informou indevidamente os campos Base de Cálculo e Alíquota, levando o Sistema de Fiscalização a calcular crédito indevido sobre as operações. Concluíram os autuantes que o débito lançado nesta infração deve ser excluído, porque efetivamente o contribuinte não se creditou do imposto. Portanto, essa infração deve ser excluída da exigência fiscal, remanescendo apenas o valor de R\$ 42,00, relacionado ao fato gerador de março de 2010.

Em relação à **Infração 02**, a imputação foi de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Os autuantes informaram que o contribuinte também apresentou nos autos cópia do livro Registro de Entradas (fls. 246 a 280) dos meses jun/09 a ago/09, onde foi comprovado não ter se creditado do imposto relativo às notas fiscais lançadas nesta infração para o Exercício 2009.

Que analisando os dados dos arquivos magnéticos de todas as notas listadas no Anexo II do A.I., constataram que razão assiste ao contribuinte, em relação ao Exercício 2009, pois no Registro 50 (dados da nota fiscal) também não consta que o contribuinte tenha tomado o crédito das respectivas notas fiscais. Foi declarado, entretanto, que a empresa autuada ao apresentar o Registro 54 (item da nota fiscal), informou indevidamente os campos - Base de Cálculo e Alíquota, levando o Sistema de Fiscalização a calcular crédito indevido sobre as operações. Assim, o débito lançado nesta infração referente ao Exercício 2009 deve ser excluído da autuação, porque efetivamente o contribuinte não se creditou do imposto. Remanesce apenas os fatos geradores ocorridos em 31/03/2010, 30/09/2010 e 28/02/2011, nos valores respectivamente de R\$96,00; R\$72,15 e R\$528,70.

No que se refere à **Infração nº 3**, com a acusação de uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, consta no Anexo III (fls. 49 a 56) do A.I. que o contribuinte se creditou do valor do imposto destacado na nota fiscal quando da aquisição de mercadorias (tênis, sandálias e chuteiras) inseridas no regime de substituição tributária, nos exercícios de 2010 e 2011.

Neste caso houve contrariedade ao disposto no art. 356 do RICMS/97, que veda a utilização do crédito fiscal de mercadorias enquadradas no regime de antecipação e/ou substituição tributária. Observo ainda que apesar de o contribuinte não ter efetuado o pagamento da infração, admitiu o cometimento da mesma afirmando que "*... esse creditamento se deu por um erro sistêmico e diante quantidade de operações realizadas diariamente pela impugnante, não é razoável que, além do pagamento do imposto devido, lhe seja imputada multa no patamar de 60%.*" (fl. 171).

Quanto à **Infração nº 04** com a imputação de recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, os autuantes consignaram que o texto complementar dessa infração (fl. 02) e no título das planilhas constantes do Anexo IV (fl. 57), que a mesma deriva de "Erro na Determinação da Alíquota nas Saídas por ECF". Em seguida registraram que os contribuintes do mercado varejista, como forma de simplificar e agilizar o atendimento ao consumidor e em substituição à nota fiscal tradicional, emitem cupom fiscal para efetuar vendas de mercadorias e serviços, porque o cupom fiscal agiliza o atendimento e reduz custos com papel.

O Convênio SINTEGRA (Convênio 57/95) estabeleceu que as informações de vendas através de cupom fiscal seriam enviadas ao fisco pelo valor total mensal através do Registro 60R. Para simplificar o volume de informações, o contribuinte envia ao fisco (através dos arquivos

eletrônicos) somente o resumo mensal de saídas de cada item, razão pela qual não consta a numeração de cada cupom fiscal emitido nas planilhas do Anexo I. Porém, o contribuinte teria o dever de guardar, pelo prazo decadencial, as informações detalhadas de cada venda. Caso queira saber a quais cupons se refere o somatório de saídas de cada item, bastaria buscar o detalhamento dos mesmos nos demais Registros do grupo 60 que ficam sob a guarda da empresa.

Esse item do lançamento fiscal é totalmente procedente considerando que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus probatório de demonstrar a cada operação, por mercadoria, a alíquota corretamente utilizada. Inexiste, portanto, o vício de nulidade apontado na inicial, pois foi preservado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

No tocante à **Infração 05**, com a acusação de recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, os autuantes registraram que nesse item consta no texto complementar (fl. 02) e no título das planilhas constantes do Anexo V (fl. 60), que a mesma deriva de "Erro na Determinação da Alíquota nas Saídas por Nota Fiscal" - Operações de devolução de transferência de mercadoria para o Centro de Distribuição (CD).

Nesta infração foi lançada a diferença de imposto entre a alíquota informada na nota fiscal *versus* a alíquota devida sobre a operação. Nesse caso, o contribuinte informou nas respectivas notas fiscais a alíquota de 7% (sete por cento) para operações de saídas interestaduais de mercadorias, destacando o ICMS na mesma proporção, sendo que a alíquota aplicável a tais operações seria de 12% (doze por cento), conforme disposto no art. 15, inc. II, da Lei 7.014/96, regra também transcrita na informação fiscal. Foi informado na nota fiscal, no campo CFOP, os códigos 6102 e 6152, que se referem, ambos, às saídas interestaduais por venda e por transferência respectivamente, o que ratifica a sujeição à alíquota de 12% (doze por cento) - **operações interestaduais**.

Que apesar da defesa ter alegado que as operações listadas nesta infração eram relacionadas à devolução de mercadorias, nenhuma prova foi trazida aos autos para confirmar ou atestar o fato.

O item em questão é também procedente.

Relativamente à **Infração nº 06**, que contempla a acusação de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, os autuantes declararam, no texto complementar dessa infração (fl. 03) e no título das planilhas constantes do Anexo VI (fl. 66), que a mesma deriva da aplicação da Margem de Valor Agregado - MVA a menor. O autuado, por sua vez, contestou conjuntamente as infrações 06, 07 e 08.

Dentre as mercadorias comercializadas pelo autuado, somente para as chuteiras, sandálias e tênis foi dado tratamento tributário de antecipação total, e ainda, a MVA aplicada foi inferior à constante na legislação. No curso da ação fiscal foi também observado, em relação a essas mercadorias, que as mesmas foram revendidas ao consumidor final com tributação zero, ou seja, saíram do estabelecimento sem débito de imposto, uma vez que a fase de tributação das mesmas foi encerrada quando da entrada no estabelecimento.

Diferentemente do que disse o autuado, houve ausência de parte do pagamento de imposto, pois, o contribuinte calculou ICMS-ST com uma MVA menor, gerando imposto em valor inferior ao previsto na legislação. No caso em questão, a MVA devida no período variou de 43% a 50% (conforme a UF de origem da mercadoria) e o cálculo do ICMS-ST efetuado pelo contribuinte foi com a utilização da MVA de 40%.

A partir das planilhas constantes do Anexo VI - Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Total - Calçados, foi efetuado pelos autuantes o cálculo de todo o imposto devido no período e deduzidos os valores de ICMS recolhidos pelo contribuinte com o código de receita 1145 - ICMS Antecipação Tributária, restando as diferenças que foram lançadas nesta infração, no importe de R\$ 92.054,77.

Item também totalmente procedente.

Na **Infração nº 07** foi aplicada multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa à mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme constou do texto complementar dessa infração (fl. 03) e no título das planilhas constantes do Anexo VII (fl. 91), a mesma derivou da "Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Total".

Em relação às mercadorias bicicletas e brinquedos o contribuinte aplicou tratamento tributário normal (creditou-se do ICMS na entrada e debitou-se do ICMS na saída), contrariando a legislação tributária que atribui a essas mercadorias o regime de antecipação tributária total quando da entrada das mesmas no estabelecimento, conforme previsto no art. 353, inciso II, itens 37 e 39 do RICMS/BA. Por essa razão é que foi lançada multa percentual sobre o valor do imposto que deveria ter sido recolhido quando da entrada interestadual da mercadoria no estabelecimento.

Item igualmente procedente.

A **Infração nº 08** contém a acusação de falta de recolhimento por antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. A partir do Decreto 11.806/09, o contribuinte estaria obrigado a fazer a antecipação tributária sobre os estoques existentes no Inventário Final de 2009 das mercadorias brinquedos e bicicletas e não o fez. Assim, nesta infração, foi lançado o ICMS devido, conforme disposto no supracitado Decreto.

Mais uma vez a exigência fiscal deve ser mantida sem qualquer alteração. Item procedente.

A **Infração nº 09** contempla a acusação de "falta de Recolhimento do imposto relativo a 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".

Informaram os autuantes que na execução do roteiro de estoques do Exercício 2011, o fisco apurou Omissão de Saídas de Mercadorias Tributadas maior que a Omissão de Entradas. Na apuração do valor do imposto devido sobre as omissões de saídas foram adotadas as disposições previstas na legislação, especialmente as normas contidas na Portaria 445/98 (arts. 4º, 5º e 13).

Registraram mais à frente que esta infração deriva da contagem física de estoques de mercadorias e obedece às normas contidas na legislação, ressaltando novamente a Portaria 445/98. Especificaram que as quantidades de cada item de mercadoria devem constar nos livros de Inventários e nas Notas Fiscais regularmente escriturados, não se admitindo a apresentação de "ficha de estoque" ou "levantamentos paralelos" para justificar as diferenças de estoques encontradas pelo fisco.

Pontuaram em seguida que caberia ao contribuinte comprovar em qual item de mercadoria a contagem efetuada pelo fisco divergiu da quantidade constante em documento fiscal regularmente escriturado ou da quantidade existente nos inventários inicial e final de sua escrituração fiscal. Que a manutenção do controle do estoque de mercadorias é uma atribuição do contribuinte e que a simples alegação de que um determinado item de mercadoria adentra o estoque com uma codificação e sai do estoque com outra codificação é expor o descontrole fiscal da empresa.

Ressaltaram, por fim, que ação fiscal foi concluída em dez/14 para fatos ocorridos no Exercício de 2011. Que houve tempo mais que suficiente para quaisquer correções na escrituração fiscal e que a empresa, que estava sob ação fiscal desde out/14, foi instada a entregar as informações necessárias à conclusão dos trabalhos de fiscalização, ocasião em que foi solicitado, por diversas vezes, a prorrogação de prazo e mesmo assim não houve o atendimento a contento das intimações formalizadas pelo fisco.

Sendo ônus probatório do contribuinte a desconstituição do levantamento quantitativo, julgo também procedente este item.

Para a **Infração nº 10** a acusação é de “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. Esta infração corresponde ao ICMS Normal que deveria constar na nota fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente, e decorreram do levantamento quantitativo mencionado na infração anterior, em que se apurou tanto omissões de entradas como omissões de saídas. Em relação à omissões de entradas remanesce a exigência de imposto por solidariedade.

Item 10 procedente.

A **Infração nº 11**, é também relacionada ao levantamento quantitativo de estoques, e envolve a “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 valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação 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”.

Esta infração corresponde ao ICMS ST que deveria constar na nota fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente. Na contagem física dos estoques de mercadorias do estabelecimento autuado foram apuradas tanto a omissão de entradas quanto a omissão de saídas de mercadorias, sendo as omissões de saídas maior que as omissões de entradas. Nesse sentido, o crédito tributário foi lançado sobre as omissões de saídas, conforme consta na Infração 09 e papéis de trabalho em anexo.

No entanto, sobre as omissões de entradas de mercadorias ST, presume-se que as mesmas foram adquiridas sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto normal e do imposto sobre substituição tributária, razão pela qual o fisco lançou o ICMS normal (devido por solidariedade, Infração 10) e o ICMS ST (devido por antecipação, **Infração 11**), uma vez que as saídas posteriores das mesmas se deram sem tributação, conforme previsto no art. 10 da Portaria 445/98, norma transcrita na peça informativa.

Ademais, conforme disposto no art. 632, inciso VII do RICMS/97, norma também transcrita na informação fiscal, quando a mercadoria é encontrada no estabelecimento sem documentação fiscal ou é apurada a entrada sem NF, presume-se que a mesma tenha origem em operação interna.

O item 11 é também procedente.

No tocante à **Infração nº 12**, foi aplicada multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga 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. Nessa infração, foi lançada a multa formal de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto, devido por antecipação parcial, que deixou de ser pago na data estabelecida na legislação tributária.

A data de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial é o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento (art. 125, § 7º do RICMS). O contribuinte que deixar de efetuar o pagamento nesta data, ou o fizer a menor, fica sujeito à multa percentual sobre o valor do imposto que deixou de ser antecipado tempestivamente.

Foi reproduzidos no PAF os comandos normativos contidos nos arts. 12-A, 23 e 42, II, da Lei nº 7.014/96, relacionados a exigência do ICMS por antecipação parcial e a multa correspondente pelo não recolhimento do tributo na forma estabelecida na legislação e os dispositivos regulamentares



equivalentes: arts. 352-A e 61, inc. IX, do RICMS/97.

O item 12 é também procedente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a exclusão das parcelas relacionadas ao exercício de 2009, contidas nas infrações 1 e 2.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298932.0007/14-6**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 171.808,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$104.435,30 e de 100% sobre R\$67.373,47, previstas no art. 42, incs. II, letras “a” e “d”, inc. VII, letra “a”, e inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de **R\$ 163.761,59**, previstas no art. 42, inc. II, alínea “d”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios calculados na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, em 06 de outubro de 2015.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR