

A. I. N° - 279465.0014/15-8
AUTUADO - MAGAZINE LUIZA S.A.
AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA, MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA
SANTOS e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 11/02/2016

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0017-03/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. **b)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Infrações não elididas. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. RECOLHIMENTO A MENOS. Infrações subsistentes. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração caracterizada. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração não elidida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Reduzida multa para 1%, consoante alteração promovida pela Lei 13.461/15 no inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, com a adoção da retroatividade benigna, nos termos da alínea “c”, inciso II do art.106 do CTN. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada. Contribuinte não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infrações caracterizadas. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 16/06/2015, exige crédito tributário no valor de R\$120.481,77, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - **01.02.06.** Utilização indevida de crédito de ICMS em decorrência da aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos meses de agosto, setembro e novembro de 2012, e fevereiro, março dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$827,96, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 33 a 35;

Infração 02 - **01.02.41.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais do imposto nos documentos fiscais, nos meses de julho a setembro de 2013 e janeiro a março de 2014. Exigido o valor de R\$3.157,49, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 38 e 39;

Infração 03 - **03.02.02.** Recolhimento a menos de ICMS em decorrência da aplicação de alíquota diversa daquela prevista na legislação nas saídas escrituradas, nos meses de março de 2013 e

novembro de 2014. Exigido o valor de R\$110,62, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 41 e 42;

Infração 04 - **03.02.02**. Recolhimento a menos de ICMS em decorrência da aplicação de alíquota diversa daquela prevista na legislação nas saídas escrituradas, nos meses de agosto a dezembro de 2012, janeiro a julho e setembro de 2013 a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$12.074,46, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 44 a 51;

Infração 05 - **03.02.05**. Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas escrituradas, nos meses de março e julho a outubro de 2013, julho, setembro e novembro de 2014. Exigido o valor de R\$97.168,81, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 53 a 61;

Infração 06 - **06.01.01** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de outubro e dezembro de 2012, janeiro e agosto de 2013, janeiro e outubro a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$4.852,73, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 63 a 65;

Infração 07 - **16.01.01**. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho e julho de 2012 e maio de 2013. Exigido o montante de R\$313,12, resultante da multa de 10% sobre o valor mercadoria;

Infração 08 - **16.01.02**. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2014. Exigido o montante de R\$1.976,58, resultante da multa de 1% sobre o valor mercadorias.

O autuado, por meio de advogado com procuração às fls. 147 e 148, ingressa com defesa, fls. 119 a 143, inicialmente observa sua tempestividade e reproduz o teor das infrações, em seguida articula os argumentos em essência resumidos abaixo.

Observa que o Auto de Infração não preenche os requisitos necessários à aferição das infrações incorridas, o que deflagra a sua nulidade, conforme dispõe o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, que preconiza a nulidade do lançamento de ofício que “não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.

Diz ser empresa varejista que se destina à comercialização de produtos de diversas naturezas, e adquiridos de diversos fornecedores, domiciliados em vários entes da Federação e que, ante a variada gama de bens e fornecedores, as autuantes deveriam ter fornecido os elementos suficientes à determinação dos eventos tributados, segundo o tipo de produto.

Cita como exemplo as infrações 03, 04 e 05, as quais lhe imputam a aplicação errônea de alíquotas e base de cálculo do imposto. Afirma que isso se deve ao fato de que o Fisco Estadual, sem atentar para os benefícios fiscais que se sujeitam os produtos comercializados, apura as divergências do imposto/base mediante a aplicação indiscriminada da alíquota interna do imposto, de 17%.

Destaca o fato de a fiscalização ter procedido à aplicação da alíquota interna inclusive para embasar a exigência do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de produtos destinados ativo imobilizado - infração 06, também corrobora o argumento de que o Auto de Infração é nulo.

Frisa que os dispositivos legais que embasam cada uma das infrações em nada contribuem para a identificação da matéria tributável, eis que, em sua maior parte, reproduzem todos os dispositivos legais da Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS que tratam do item autuado.

No que se refere à infração 01, registra que as autuantes procederam à glosa indiscriminada dos créditos de ICMS, apurados sob a sistemática normal, ao fundamento de que os bens adquiridos

se sujeitariam à sistemática da substituição tributária. Destaca que se sujeitou à incidência do imposto na entrada dos produtos, a exemplo do que ocorreu para as Notas Fiscais de nºs 45349, 47473, 48211, 55827, 102679, 105377 e 117766 - Doc. 03, fls. 154 a 160, pelo que, em observância ao princípio da não-cumulatividade, os créditos devem ser mantidos.

Em relação à infração 02, sustenta que seu Centro de Distribuição, ou mesmo suas outras lojas, procederam à transferência dos produtos de informática mediante a aplicação da redução da base de cálculo de 12%, enquanto que o correto seria que a base de cálculo fosse reduzida em 58,82%, de modo que a carga tributária resultasse em 7% - Doc. 04, fls. 162 a 174. Prossegue asseverando não ter ocorrido quaisquer prejuízos ao Erário, na medida em que a tomada de crédito deu-se na proporção do quanto destacado nas NF-e emitidas pelo Centro de Distribuição, e recolhidos aos cofres estaduais, devendo também ser observado o princípio da não-cumulatividade.

Ao se referir à infração 04, registra que, além das autuantes terem aplicado indistintamente a alíquota interna, de 17%, desconsideraram que: (i)alguns dos produtos, com conteúdo de importação superior a 40%, em operações interestaduais, se sujeitam à aplicação alíquota de 4%; (ii) outros produtos se destinam a clientes domiciliados em outros entes da Federação, pelo que está correto o destaque de ICMS à alíquota de 12%, e não de 17% - Doc. 05, fls. 176 a 180.

No que se refere à infração 05, afirma que a fiscalização desconsiderou que grande parte das Notas fiscais emitidas consistem em Notas Fiscais de ajuste de estoque, para as quais não há incidência de imposto, correspondentes aos meses de março, julho, setembro e outubro de 2013 e julho e novembro de 2014.

Quanto à infração 06, afirma fazer a juntada dos comprovantes do recolhimento do imposto, fls. 186 a 188 - Doc. 07. Destaca ainda que, no demonstrativo dos débitos, a Autoridade Fazendária procedeu ao lançamento do ICMS, à alíquota interna, o que inviabiliza a cobrança em comento.

No que se concerne às infrações 07 e 08 que, segundo seu entendimento acarretam verdadeira expropriação de seu patrimônio, sustenta que devem ser relevadas ou minoradas. Registra que as demais penalidades imputadas nas infrações 01 a 06, que alcançam o patamar de 60% do valor do imposto, também beiram ao absurdo, e devem, consequentemente, ser reduzidas, sob pena de violação ao princípio do não-confisco.

Arremata reiterando seu pedido de nulidade da autuação por não discriminhar, de forma clara, as infrações que lhe foram imputas, e a comprovação documental da inocorrência das infrações 01 a 08, requer o cancelamento de todo o crédito tributário objeto do Auto de Infração.

Afirma que seu estabelecimento se dedica ao comércio varejista de diversos produtos (eletrônicos, eletrodomésticos, utensílios móveis, dentre outros), e, sendo assim, em razão da gama de produtos por ela comercializados, se sujeita às sistemáticas de apuração de imposto distintas (substituição tributária, tributação normal), alíquotas e bases de cálculo diversas (reduções de base de cálculo a determinados produtos, alíquotas diversificadas). Assevera que, dada a abrangência dos produtos adquiridos/comercializados, não é possível que o alvo da tributação seja genérico, o que, por decorrência, impede a própria aferição da matéria tributável, e objeto de autuação, em total violação aos requisitos mínimos necessários à lavratura do Auto de Infração. Frisa que nessa linha, as infrações 03, 04 e 05, nas quais foram constatadas erros na aplicação de alíquotas e base de cálculo, o demonstrativo do débito remanescente apenas traz indicativo da alíquota interna, de 17%, não havendo, portanto, distinção entre os itens autuados; e os dispositivos que fundamentam a autuação são praticamente todos aqueles que tratam das alíquotas, os artigos 15, 16 e 16-A, e da base de cálculo os artigos 17 a 21, e 23, todos da Lei ° 7.014/96.

Ressalta que, da mesma forma, a aplicação indistinta da alíquota interna também ocorreu na infração 06, que tem por objeto a exigência de diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens para seu ativo imobilizado. Arremata assinalando que os itens autuados,

em sua grande parte, não permitem a identificação da matéria tributável e, consequentemente, o pleno exercício da ampla defesa e contraditório.

Reproduz os requisitos necessários do Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF-BA/99, em seguida assinala que dentre os elementos essenciais do Auto de Infração estão a descrição dos fatos autuados de forma clara, precisa e sucinta, e a indicação do dispositivo da legislação tributária considerado infringido, pelo que aqui se está diante de Auto de Infração que não atende os requisitos mínimos do lançamento de ofício.

Assevera que é de se reconhecer a sua nulidade por força do quanto disposto no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, uma vez que o Auto de Infração em comento não contém elementos suficientes para a determinação das infrações incorridas,

Acrescenta que, não obstante a patente nulidade do lançamento de ofício em razão do quanto expendido, a precariedade de fundamentação quando da lavratura do Auto de Infração no tocante à discriminação perfeita da matéria tributável implica inobservância do princípio da motivação, ou seja, na “obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto”. Continua afirmando que o princípio da motivação se constitui decorrência lógica do próprio princípio da ampla defesa, pois visa transparecer aos administrados as razões pelas quais os agentes públicos agiram desta ou daquela forma, para que, no caso de elas serem desarrazoadas ou inconvincentes, possam eles questioná-las.

Revela que todo processo administrativo fiscal tem o específico objetivo de apurar, com exatidão, os fatos ensejadores da incidência tributária previamente delimitada em lei e tem como corolário do princípio da legalidade, eis que o Auto de Infração e o processo administrativo dele decorrente têm de se pautar no princípio fundamental da verdade material.

Diz caber ao Fisco Estadual envidar todos os esforços no sentido de transparecer a realidade dos fatos, de forma a possibilitar a constatação da ocorrência ou não do fato gerador do tributo. Neste contexto, para ilustrar sua tese reproduz trecho de ensinamentos do tributarista Gabriel Lacerda Troianelli, acerca da matéria.

Reafirma que a perfeita descrição e catalogação legal das infrações cometidas são essenciais ao exercício da ampla defesa e contraditório, princípios de ordem constitucional que outorgam ao acusado o direito de conhecer os reais motivos que ensejam a acusação para que possa se defender de maneira plena e irrestrita. Revela que tal circunstância, torna-se ainda mais premente na hipótese vertente, tendo em conta a complexidade de suas operações que, por atuar no varejo, envolvem produtos submetidos à base de cálculo/alíquotas/benefícios distintos.

Para corroborar com sua argumentação reproduz ementas de julgados do órgão colegiado do processo administrativo federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, para revelar que a motivação do lançamento de ofício deve ser clara e congruente, explicitando-se os reais fatos e fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento, sob pena de nulidade, assim como se verifica nas ementas cujo teor reproduz.

Por entender ter demonstrado que o presente lançamento não atende aos requisitos mínimos do auto de infração de que trata o art. 39 do RPAF-BA/99 (identificação clara e precisa da matéria tributável e dos dispositivos legais considerados infringidos), requer o reconhecimento da nulidade integral do presente Auto de Infração nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99.

Ao tratar do mérito da infração 01 que decorre do aproveitamento indevido de crédito de ICMS em decorrência da aquisição de produtos submetidos à sistemática da substituição tributária, destaca que os produtos adquiridos ensejaram o aproveitamento do crédito de ICMS, pois que, ao contrário do que afirma a fiscalização, diversos deles se submeteram à sistemática normal do imposto tanto na entrada, como na saída do estabelecimento.

Cita como exemplo os produtos objeto das Notas Fiscais de nºs 45349, 47473, 48211, 55827, 102679, 105377 e 117766, os quais se submeteram à incidência normal do imposto nas entradas e saídas, o que lhe assegura o aproveitamento dos créditos correspondente às entradas. Prossegue aduzindo que, independentemente das divergências no que concerne ao enquadramento dos produtos na sistemática normal de apuração do imposto, ou na sistemática da substituição tributária, se procedera ao pagamento do ICMS nas entradas, deve-se admitir o creditamento do imposto, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Registra que a não-cumulatividade é um dos princípios mais importantes do ICMS, inserido no art. 155, §2º, inciso I, da CF/88, no art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996 e, consequentemente, no art. 28 da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz.

Frisa que, em linhas gerais, o ICMS pago em uma operação constitui crédito a ser compensado com o imposto devido na operação subsequente. Continua sustentando que, havendo incidência do ICMS pela sistemática normal na aquisição dos produtos, há que serem admitidos os créditos correspondentes às referidas entradas na apuração do imposto.

Ressalta que tendo havido destaque do imposto nas saídas dos referidos produtos, o que pode ser verificado nos livros Registro de Saída, os quais, sob a ótica fiscal, estariam sujeitos à aplicação da sistemática do ICMS/ST, não houve prejuízo ao Erário Estadual, devendo ser assegurado o seu direito ao aproveitamento do crédito.

Arremata assinalando que os produtos adquiridos arrolados no levantamento fiscal se sujeitaram à sistemática normal de apuração do imposto tanto na entrada, como na saída, não há que se falar na glosa dos créditos de ICMS apropriados, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Ao cuidar das infrações 02 a 05 que objetivam a cobrança de imposto, à alíquota de 17%, e multa, à razão de 60%, em razão de erro na aplicação de alíquota e base de cálculo do imposto, sustenta que, pela análise dos dispositivos considerados infringidos, não é possível se aferir os supostos erros na aplicação da alíquota e base de cálculo, eis que o fundamento legal consiste em todos os dispositivos da Lei nº 7.014/96 que versam sobre a matéria, de modo a inviabilizar sua defesa.

Sustenta que, mesmo se tivesse incorrido em erro na aplicação de determinada base de cálculo e ou alíquotas do ICMS, dada a abrangência dos produtos adquiridos/comercializados, os diversos fornecedores de seus produtos, os variados benefícios e sistemática de recolhimento a que se sujeita cada um de tais produtos, a aplicação indistinta da alíquota de 17%, por si só, acarreta o cancelamento dos itens autuados.

Explica que por ser varejista e atacadista de diversas mercadorias, a fiscalização deveria ter apurado segregadamente os produtos para os quais houve erro, e, se fosse o caso, exigir valores remanescentes do imposto mediante a aplicação da base de cálculo e alíquotas consideradas corretas, e não indistintamente ter aplicado a alíquota interna. Prossegue frisando que ao apreciar detidamente as planilhas de apuração, constatou que a fiscalização não se ateve às peculiaridades de suas operações, nem aos motivos pelos quais aplicou determinada base de cálculo ou alíquota.

Menciona como exemplo as operações interestaduais em que houve destaque da alíquota de imposto, de 12%, e não de 17%, por se tratar de destinatário domiciliado em outro Estado, as operações que tem por objeto bens com conteúdo de importação superior a 40%, e que, por essa razão, se sujeitou à alíquota de 4%. Observa ainda que grande parte das notas fiscais apontadas com aplicação de alíquota/base de cálculo incorretas consiste em notas fiscais de ajuste de estoque, para as quais não há incidência de imposto, correspondentes aos meses de março, julho, setembro e outubro de 2013 e julho e novembro de 2014, conforme indicado no Doc. 05, fls. 176 a 181.

Afirma que ocorreu ofensa ao princípio da verdade material, ao não se apurar detidamente a verdade dos fatos que levaram à aplicação dessa ou daquela alíquota, e base de cálculo, o que acarreta a insubsistência dos itens autuados em comento.

Remata revelando que restam derrogadas as razões de que se valeu o Fisco Estadual para lançamento de imposto e multa devido a supostos erros na aplicação da alíquota e base de cálculo, requer o cancelamento das infrações 03, 04 e 05 da autuação.

Em relação à infração 06 reitera haver patente erro na elaboração do demonstrativo do débito fiscal, eis que não se está diante da exigência da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, mas sim de exigência de débito correspondente à alíquota interna, de 17%.

Observa que o diferencial de alíquotas de ICMS, assim como a própria nomenclatura já denota, decorre da aplicação da diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário do bem (que, no Estado da Bahia, em regra, é de 17% e a alíquota interestadual, que pode consistir no patamar de 4%, 7% ou 12%, dependendo do conteúdo de importação do produto e do Estado a que se destina o bem), assim como dispõe o art. 155, inciso VII, da CF/88.

Afirma haver uma incongruência lógica no lançamento de exigência à razão de 17%, pois, sendo o diferencial de alíquotas apurado a partir da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de forma alguma, o diferencial corresponderá à alíquota interna, a menos que a alíquota interestadual correspondesse a 0%, não havendo, até então, Resolução do Senado que autorize a instituição de alíquota interestadual menor que 4%. Prosegue aduzindo que mesmo se tivesse efetuado o recolhimento do diferencial de alíquotas que ora se exige, a infração 06 é totalmente nula, pois tem como referência a alíquota interna, quando se está a exigir o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Arremata ponderando que, inobstante erro na formalização da acusação fiscal, para todo o período autuado, houve sim recolhimento do diferencial de alíquotas, o que se verifica pelos comprovantes de recolhimento que apresenta, conforme indicado no Doc. 06.

Assevera que o crédito tributário lançado pela a Autoridade Fiscal a partir da falta de recolhimento do diferencial de alíquotas exigidos nas infrações 05 e 06 encontra-se devidamente extinto por pagamento, nos termos do art. 156, inciso I do CTN.

Por entender ter demonstrado o pagamento do diferencial de alíquotas na aquisição de bens do ativo imobilizado, requer o cancelamento da infração 06.

No que concerne às infrações 07 e 08, que têm por objeto a não escrituração de notas fiscais nos livros Registro de Entradas, seja em operações tributáveis, seja em operações não tributadas, com fulcro no disposto no art. 217 e 247 do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz, afirma que a mera ausência de escrituração de notas fiscais não pode ensejar a aplicação de penalidade exorbitante à razão de 1% e 10% do valor da operação, na medida em que não houve prejuízo algum ao Erário Estadual. Esclarece que a ausência de escrituração não acarretou a falta de pagamento de imposto, sendo que, se prejuízo ocorreu, o prejuízo foi dele próprio que, eventualmente, não se aproveitou do imposto destacado nas notas fiscais não escrituradas.

Conclui requerendo o cancelamento das penalidades decorrentes das infrações 07 e 08.

Ao cuidar das multas sugeridas, assevera que foram aplicadas em patamares elevados, se considerado que: (i) não houve apuração de dolo, fraude ou simulação por parte da fiscalização; e, muito menos, (ii) falta de recolhimento do imposto.

Observa que analisando-se as penalidades acima, verifica-se que as multas tiveram como referência 60% do valor do imposto, inciso II, alíneas “a” e “f”, inciso VII, 1% do valor da operação, inciso XI e, 10% do valor da operação, inciso IX, todos do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Acrescenta que destacando que se mantidas todas as penalidades sugeridas configuraria verdadeira expropriação ao seu patrimônio, em verdadeira transgressão à regra relativa ao princípio da vedação ao confisco, prevista no art. 150, inciso IV, da CF/88.

Revela que, por força de disposição constitucional expressa, nenhum tributo pode ser utilizado com efeito de confisco, ou seja, investindo de forma exacerbada contra o patrimônio do contribuinte, ferindo sua capacidade contributiva, regra esta que, por óbvio, se estende às multas

impostas por infrações tributárias. Arremata frisando que a multa sancionatória tem como fim apena o contribuinte, face ao ilícito praticado, a fim de coibi-lo a reincidir na conduta infracional, devendo ser aplicada levando-se em conta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não sendo o que se verifica no presente caso.

Menciona que, da mesma forma que um tributo não pode ser exigido para fins de confisco, não pode ser imposta multa que resulte no mesmo efeito, pois ambos atingem de forma ilegítima, inconstitucional e desarrazoada o patrimônio do contribuinte, violando o direito de propriedade previsto no art. 5º, inciso XXII, da CF/88. Explica que, mesmo a multa carregando consigo um fim sancionatório, devem ser fixadas de forma suportável pelo autuado, respeitando-se minimamente a capacidade contributiva do sujeito passivo. Nesse sentido, colaciona trecho de lição acerca do confisco da lavra do jurista pátrio, Hugo de Brito Machado.

Afirma que, nessa mesma linha de entendimento, o STF já decidiu, no sentido de que a vedação constitucional ao confisco estende-se às multas aplicadas por força de infrações tributárias, transcrevendo trechos de decisão atinente à ADIN nº 551-1/RJ, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ de 14/02/2003.

Aduz que, não tendo sido comprovada a fraude, dolo ou simulação, e mesmo a ausência de pagamento do ICMS, pugna pela relevação, ou, ao menos, a minoração das penalidades aplicadas nas infrações 01 a 08.

Conclui requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração, bem como o “crédito tributário” dele decorrente.

As autuantes prestam informação fiscal, fls. 191 a 204, nos termos a seguir sintetizados.

Inicialmente observam que o autuado contestou todas as oito infrações lançadas no presente processo.

Destacam que o impugnante solicita a nulidade do Auto de Infração sob a alegação genérica de que o mesmo “não preenche os requisitos necessários à aferição das infrações incorridas pela impugnante”, fl. 123, citando o art. 18 do RPAF-BA/99, sem dizer efetivamente os “elementos faltantes” aos lançamentos efetuados no presente processo.

Ao sintetizar as razões de defesa articuladas, dizem ainda que o deficiente aduz que “os dispositivos legais que embasam cada uma das infrações em nada contribuem para a identificação da matéria tributável, eis que, em sua maior parte, reproduzem todos os dispositivos legais da Lei 7.014/96 e Regulamento do ICMS que tratam do item autuado”, fl. 124. Prossegue relatando que o autuado, ao longo de sua impugnação, afirma e reafirma não ser possível identificar as infrações porque estas remetem sempre aos dispositivos da Lei e do Regulamento do ICMS, mesmo sabendo que esta auditoria fiscal refere-se ao imposto ICMS, considera estranho que as infrações façam menção aos dispositivos supracitados para indicar onde houve violação às normas disciplinadoras do tributo. Relatam a alegação do deficiente de que o trabalho fiscal foi precário e que “foram apuradas diversas irregularidades no curso do procedimento fiscalizatório, o que culminará com a própria nulidade do Auto de Infração”, fl.126.

Informam que a fiscalização do estabelecimento autuado estava programada para iniciar em janeiro e encerrar em março de 2015, mas, devido às diversas irregularidades encontradas na escrituração fiscal, foi dilatado o prazo de conclusão da mesma para junho de 2015. Explica que mesmo sendo concedido prazo suplementar para correção das divergências apontadas pelo fisco nas intimações e e-mails, a empresa não foi capaz de corrigir a contento a escrituração fiscal, fls. 11 e 12, 81 a 102, tendo, inclusive, inviabilizado a realização do roteiro de estoques. Crescentam assinalando que, conforme se pode verificar nas Infrações 07 e 08, constam que diversas notas fiscais de mercadorias e bens não foram escrituradas.

Dizem ser comum que alguns contribuintes deixam de apresentar as informações e justificativas solicitadas no curso da fiscalização, trazendo-as somente quando da defesa do auto de infração. Asseguram que serão analisadas todas as alegações e documentos acostados ao presente processo e, se forem passíveis de modificar o lançamento do crédito, serão acatadas pelo fisco. Arrematam frisando que se as alegações desprovidas de provas para nada servem.

Sustentam que, diferentemente do que diz o autuado, o presente processo está revestido de todas as formalidades legais exigidas nos processos administrativos fiscais, especialmente as contidas nos art. 18, art. 19, art. 39 do RPAF-BA/99. Asseveram que todas as infrações estão acompanhadas de planilhas onde são detalhadas com clareza as informações das operações realizadas pelo contribuinte, tais como: data, número do documento fiscal, item de mercadoria, valor da base de cálculo, valor da alíquota aplicada, valor do imposto devido, além de outros elementos necessários à identificação da infração imputada ao contribuinte, conforme se pode observar em cada demonstrativo intitulado de “Anexo” que acompanha a infração.

Explicam que, por uma concepção do Sistema SEAI da SEFAZ, quando a infração é de imposto, o valor do ICMS devido em cada período é sempre lançado pelo valor histórico do ICMS apurado em cada papel de trabalho, geralmente denominado de planilha ou demonstrativo, e o próprio SEAI apropria uma base de cálculo equivalente à alíquota interna de 17% na infração. Arremata esclarecendo que basta ao contribuinte verificar o “Anexo” de cada infração para entender a forma como o fisco apurou a base de cálculo, a alíquota e o valor do imposto devido para cada item de mercadoria ou bem.

Ao tratar das alegações defensivas a respeito do mérito da autuação, informam em relação Infração 01, que o impugnante traz aos autos uma citação do art. 155 da CF/88 e dos art. 28 e art. 29 da Lei 7.014/96, que tratam da não cumulatividade do ICMS. Esclarecem que tais dispositivos legais dizem respeito às operações normais, onde o contribuinte credita-se do imposto pago na operação anterior e debita-se do imposto pago na operação posterior, a chamada conta corrente do ICMS.

Observam que, neste item da autuação foram glosados todos créditos fiscais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição e/ou antecipação tributária, constantes do Anexo I do RICMS-BA/12, haja vista, que para estas mercadorias, quis o legislador que a fase de tributação fosse encerrada antecipadamente. Explicam que, uma vez encerrada a fase de tributação sobre determinada mercadoria, não há mais que se falar em débito e crédito de ICMS. Reproduzem o teor dos artigos 289 e 290 e afirmam que o autuado em suas razões de defesa alega que “... os produtos adquiridos pela Impugnante ensejam o aproveitamento do crédito do ICMS, pois que, ao contrário do que afirma a fiscalização, diversos deles se submetem à sistemática normal do imposto...”, fl. 132, e apontam algumas notas fiscais, Doc. 03, - fls. 153 a 160, para afirmar que as mercadorias cadeiras p/auto e DVDs automotivos não estariam submetidas à substituição tributária, fl. 133.

Explicam que a sujeição de determinada mercadoria ao regime de substituição ou antecipação tributária se dá pela vontade do ente tributante, no caso, o sujeito ativo da relação tributária, que, neste caso, é o Estado da Bahia, obedecidas obviamente as normas gerais disciplinadoras do poder tributante, constantes na Lei Maior. Revelam que tal vontade se expressa com a celebração de convênios e protocolos interestaduais ou através da legislação interna do Estado.

Destacam que por convênios e protocolos interestaduais, faz-se acordos para substituição tributária do ICMS na origem da mercadoria (ICMS retido na fonte) e por alteração na legislação interna institui-se a antecipação tributária na entrada da mercadoria (ICMS retido por antecipação).

Esclarecem que para algumas mercadorias o Estado da Bahia não tem acordo interestadual de substituição tributária, como é o caso de calçados e café, para outras tem acordo parcial, como é o caso de peças automotivas. Frisam que Anexo I do RICMS-BA/97 lista todas as mercadorias

sujeitas à antecipação e/ou substituição tributária. Revelam que para umas mercadorias lista a descrição com as respectivas NCMs e para outras lista somente a descrição da mercadoria.

Depois de reproduzirem os artigos 8º, 9º e 10 da Lei 7.014/96, o art. 290 e os itens 8, 9 e 28 do Anexo 1, do RICMS-BA/12, observam que o item 28 do Anexo 1 do RICMS-BA/12 traz a seguinte redação: Peças, componentes e acessórios para veículos automotores (exceto pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha), sem citar nenhuma NCM especificamente, donde se depreende que toda a mercadoria de uso automotor está inserida no item 28, à exceção dos pneumáticos, que estão no item 30.

Asseveram que no caso em questão, cadeiras automotivas são acessórios que se encaixam ao cinto de segurança do automóvel para o transporte de crianças e DVDs automotivos são aparelhos de reprodução de som e imagem de uso automotivo; ambos foram produzidos com o fim específico de serem utilizados em veículos automotores, conforme consta nos sites no respectivos fabricantes e também no site do autuado.

No tocante à Infração 02 relatam que, conforme consta nos autos, foram glosados os créditos fiscais de produtos de informática na proporção da redução de base de cálculo prevista nos art. 266, inciso XIII e art. 268 inciso XXXIV do RICMS-BA/12. Explicam que nas operações internas com produtos de informática, não é “facultado” ao contribuinte reduzir a base de cálculo do ICMS, é impositiva a obrigação de reduzir a base de cálculo do ICMS.

Ponderam que, se houve pagamento de imposto indevido pelo contribuinte remetente, lhe é assegurado o direito de solicitar a restituição da parcela de ICMS paga a mais, mas o estabelecimento destinatário não pode utilizar crédito do imposto destacado a mais em nota fiscal, porque contrariamente dispõe a legislação. Prossegue observando que da mesma forma que o contribuinte remetente teria direito à restituição do crédito do imposto destacado a mais na nota fiscal, o autuado também teria direito à restituição do imposto pago a mais, caso tivesse procedido a saída dessas mercadorias sem a redução da base de cálculo prevista na legislação.

Dizem ser função do ente tributante, obedecidas as normas legais, limitar e delimitar a forma de utilização dos créditos fiscais, cabendo ao contribuinte comprovar se tais “limitações e delimitações” infringem a norma legal. Afora isso, é mera divagação de idéias sem conteúdo capaz de modificar o lançamento tributário em lide.

Quantos às infrações 03, 04 e 05, para as quais o autuado diz não existir erro na aplicação da alíquota, nem na base de cálculo, sustentam que essa alegação não condiz com a realidade dos fatos, pois foi observada atentamente a situação tributária de cada item de mercadoria comercializado pelo autuado, tanto que segregou as irregularidades cometidas em três infrações distintas, conforme se vê nas infrações 03, 04 e 05.

Em relação à Infração 03 - recolhimento a menos - ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, mencionam que neste item da autuação verificou-se o regime de tributação (normal, substituído ou antecipado) em que se enquadra cada item de mercadoria comercializado pela empresa. Informam que constatada a utilização da alíquota zero (consequentemente, valor do ICMS zero) nas operações internas - saídas através de nota fiscal - com mercadorias sujeitas à tributação normal, quando o correto seria aplicar a alíquota de 17%, conforme informado na planilha constante no Anexo III, fls. 40 a 42.

Quanto à Infração 04, asseveram que, diferentemente do que afirma a autuada, o fisco não deu tratamento “genérico” às mercadorias, nem aplicou a alíquota de 17% “indistintamente”, não. Assevera que, muito pelo contrário, trataram de verificar em qual regime de tributação (normal, substituído ou antecipado) se enquadra cada item de mercadoria comercializado pela empresa e se a mesma possuía algum benefício de Redução de Base de Cálculo - RBC do ICMS.

Frisam que nas saídas de mercadorias efetuadas através de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, quando há redução de base de cálculo do imposto, tal redução é indicada na

alíquota uma vez que no cupom fiscal não existe campo próprio para se informar o valor da redução de base de cálculo (RBC). Assinalam que a alíquota informada deve corresponder à carga tributária atribuída a mercadoria, já contemplando a RBC da mesma. Registram que no presente caso foi constatado que o contribuinte procedeu a saída de diversas mercadorias com RBC superior à prevista para a operação, conforme determina o art. 266 e o art. 268 do RICMS-BA/12.

Citam como exemplos dessa ocorrência: lavadora de alta pressão, que tem carga tributária de 8,8% e o contribuinte aplicou 8% (art. 266, inciso I “a”); CPU, monitor, mouse e teclado, que têm carga tributária de 7%, art. 266, inciso XIII e o contribuinte aplicou 0%; notebook e tablet, que têm carga tributária de 12, art. 268, inciso XXXIV e o contribuinte aplicou 0%; além de outras mercadorias que têm carga tributária normal de 17% e foi informada a alíquota de 0%, tal como Sanduicheira Grill, Aspirador de Pó e Purificador de Água. Assinalam que tudo isso pode ser verificado nas planilhas denominadas “Dem Erro Determinação Carga Tributária ECF”, constantes do Anexo IV, fls. 43 a 51.

Informam que a infração 05 apura o recolhimento a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em decorrência da verificação do regime de tributação (normal, substituído ou antecipado) que se enquadra cada item de mercadoria comercializado pelo estabelecimento autuado.

Assinalam que foi constatado que o contribuinte informou base de cálculo zero (conseqüentemente, valor do ICMS zero) nas operações internas - saídas através de nota fiscal - com mercadorias sujeitas à tributação normal, quando o correto seria aplicar a alíquota de 17%, uma vez que tais mercadorias não gozam de nenhum benefício fiscal de redução de base de cálculo do ICMS, conforme apurado na planilha constante no Anexo V, fls. 52 a 61.

Quanto à alegação do defensor de que “grande parte das notas fiscais emitidas com suposta aplicação de alíquota/base de cálculo incorretas consiste em notas fiscais de ajuste de estoques”, dizem ter verificado que o contribuinte, ao detectar falta de determinado item de mercadoria, emite uma nota fiscal de saída do mesmo sem tributação e ao detectar sobra de determinado item de mercadoria, emite nota fiscal de entrada sem tributação. Observam que o defensor, ao invés de verificar se houve erro de codificação na origem da mercadoria (quando da aquisição da mercadoria), procede a meros ajustes sem se importar com a repercussão tributária que possa advir desse procedimento.

Afirmam que o autuado ao fazer a contagem física dos estoques e perceber que existem itens de mercadorias a descoberto (sem comprovação de origem em nota fiscal), ele próprio “legaliza” as operações às expensas do fisco, pois se tivesse adquirido mercadoria com nota fiscal não haveria necessidade da emissão de tais “notas fiscais de entrada” sem tributação. Do mesmo modo, revelam que o impugnante ao perceber que a quantidade de itens de mercadorias existentes em estoque é inferior à equação (Estoque Final = Estoque Inicial + Entradas - Saídas), procede da mesma maneira, “legaliza” as operações às expensas do fisco, pois se tivesse revendido as mercadorias com nota fiscal não haveria necessidade da emissão de tais “notas fiscais de saída” sem tributação.

Assinalam que ocorrendo, de fato, erro de cadastramento do item da mercadoria na entrada, a forma adequada para ajustar o estoque da mesma seria verificar em qual nota fiscal de entrada houve erro de cadastramento e refazer o lançamento, e não simplesmente “ajustar códigos” a *posteriori* sem comprovar a origem do erro. Arrematam sustentando que, como o contribuinte não comprovou a origem do erro de cadastramento do produto, a presunção é de houve aquisição anterior de mercadoria sem documentação fiscal e este tipo de operação é sujeita à tributação do ICMS.

Asseveram que o contribuinte não pode promover a movimentação de mercadorias para ajustar estoques em operações sem tributação, pois a forma de emissão e escrituração dos documentos fiscais deve obedecer às disposições previstas nas normas contábeis e na legislação do ICMS, até

porque o ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias independentemente do resultado financeiro que se obtenha com as mesmas, transcreve o teor do art. 2º da Lei nº 7.014/96 e do art. 312 do RICMS-BA/12.

No que diz respeito à Infração 06 que apura a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, informam que o defendant cita textualmente o art. 4º da Lei 7.014/96, que embasa a cobrança do diferencial de alíquota na aquisição interestadual de bens para o ativo imobilizado do autuado. No entanto, frisam que autuado alegou que o fisco, ao invés de lançar o ICMS sobre a diferença de alíquota, lançou o ICMS sobre à alíquota interna de 17%, fl. 136.

Asseveram que tal afirmação não corresponde à realidade dos fatos, pois, conforme consta no Anexo VI, fls. 62 a 65, foram elaboradas três planilhas (exercícios 2012, 2013 e 2014) denominadas “Demonstrativo do ICMS Devido por Diferença de Alíquota - Entrada de Mercadorias para o Ativo Imobilizado”, onde constam todos os elementos necessários à identificação das operações realizadas pelo contribuinte, bem como o valor do ICMS devido, que corresponde à diferença entre a alíquota interna de 17% e a alíquota interestadual da UF de origem do bem, ou seja, se o bem foi procedente do sul e sudeste, a DIFAL lançada foi de 10% (17% - 7%), se procedente do norte, nordeste ou centro-oeste, a DIFAL foi 5% (17% - 12%).

Informam que todo o imposto recolhido com o Código de Receita 0791 - ICMS Complemento alíquota Uso/Consumo/Ativo Imobilizado) foi abatido do montante do imposto devido em cada mês sob o título “VI ICMS Recolhido”, conforme se pode verificar nas citadas planilhas. Observa que o impugnante acostou aos autos dois pagamentos de ICMS DIFAL dos meses mar/14 e jun/15 que não foram acatados, pois não fazem parte dos meses/competências lançados nesta infração.

Quanto à Infração 07 que cuida da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, informam que nesta infração foram lançadas as notas fiscais de mercadorias e/ou bens tributados, emitidas através do Sistema de Notas Fiscais Eletrônicas e pelos fornecedores do autuado, que não constaram no livro Registro de Entradas de Mercadorias, conforme previsto no art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96.

Registraram que para esta infração, contribuinte não carreou qualquer prova capaz de elidir a acusação, restringindo-se a dizer que tal conduta não poderia ensejar na aplicação de penalidade tão exorbitante, pois, a seu ver, não houve prejuízo ao Erário, fl. 139.

Sustentam que o cumprimento das obrigações acessórias - fazer ou não fazer - deriva de lei, ao contribuinte é imposta, e não facultada, a obrigação de escriturar as notas fiscais em seus livros próprios, conforme disposto nos art. 217 e art. 247 do RICMS-BA/12, citados pelo próprio autuado à fl. 138.

No que pertine à Infração 08, afirmam que neste item da autuação foram lançadas as notas fiscais de mercadorias sem tributação ou com fase de tributação encerrada, emitidas através do Sistema Notas Fiscais Eletrônicas e pelos fornecedores do autuado, que não constaram no livro Registro de Entradas de Mercadorias, conforme previsto no art. 42, inciso X, da Lei 7.014/96.

Revelam que para esta infração, o defendant não carreou qualquer prova capaz de elidir a acusação, restringindo-se a dizer que tal conduta não poderia ensejar na aplicação de penalidade tão exorbitante, pois, no entendimento do autuado, não houve prejuízo ao Erário, fl. 139.

Enfatizam que o cumprimento das obrigações acessórias - fazer ou não fazer - deriva de lei, ao contribuinte é imposta, e não facultada, a obrigação de escriturar as notas fiscais em seus livros próprios, conforme disposto nos art. 217 e art. 247 do RICMS-BA/12, citados pelo próprio autuado à fl. 138.

Destacam que as alegações apresentadas pelo impugnante foram devidamente analisadas, não servindo para modificar o valor do débito de ICMS lançado nas infrações.

Concluem reafirmando a legitimidade do crédito tributário lançado no Auto de Infração.

VOTO

O presente lançamento de ofício imputa ao autuado o cometimento de oito infrações à legislação do ICMS, descritas e relatadas pormenorizadamente no preâmbulo do relatório.

O sujeito passivo suscitou, preliminarmente, a nulidade do lançamento de ofício, em essência sob o argumento de que a autuação padece de precariedade de fundamentação normativa e fática, ofensa aos princípio da motivação e da ampla defesa por não permitir a identificação da matéria tributável.

Não há como prosperar essa argüição defensiva, haja vista que a descrição das irregularidades apuradas foi feita de forma clara e objetiva. Ademais, o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos - cujas cópias foram entregues ao autuado - fls. 106 a 108, que elucidam e discriminam todos os dados necessários para o entendimento das infrações, dos valores apurados e da metodologia empregada pelas autuantes.

Além disso, os dispositivos legais dados como infringidos afiguram-se devidamente consignados no Auto de Infração, aduzindo a sua motivação, com a indicação dos fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade e o objeto do ato de constituição do crédito tributário permitindo a compreensão das irregularidades apuradas e deixam clara a motivação da autuação.

Constatou também que, apesar de constar no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração a alíquota de 17%, de fato, ao contrário do que suscita o impugnante, a apuração do imposto devido foi realizada com aplicação da alíquota correta em cada uma das infrações, bem como consideradas na apuração do débito todas as peculiaridades tributárias e as sistemáticas de apuração, conforme se verifica nos Demonstrativos Anexos ao Auto de Infração, fls. 32 a 80.

Observo também que os valores mensais apurados e discriminados nos anexos respectivos de cada infração, fls. 32 a 80, foram transportados para o Auto de Infração, fls. 01 a 05, e para os Demonstrativos de Débito, fls. 06 e 10, corretamente, não havendo qualquer alteração nos valores. Apenas por uma exigência técnica do Sistema Automatizado Emissor de Auto de Infração - SEAI, os Demonstrativos de Débitos são elaborados utilizando a alíquota de 17 %. Entretanto, o imposto que está sendo exigido, de fato, corresponde, efetivamente, ao montante apurado em cada uma das infrações com as correspondentes alíquotas, não ocorrendo, portanto, a alegada exigência de imposto indistintamente com aplicação da alíquota de 17 %.

Em suma, resta patente que o Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, do RPAF-BA/99. O processo administrativo fiscal - PAF está revestido de todas as formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que entendeu pertinente.

Logo, presentes nos autos os pressupostos de validade processual, eis que, definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários exigidos, não estando o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, rejeito as preliminares de nulidade argüidas pelo sujeito passivo.

No mérito, a infração 01 imputa ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de agosto, setembro e novembro de 2012 e fevereiro, março e dezembro de 2013, conforme demonstrativo às fls. 33 a 35.

Conforme previsto no art. 29, §4º, inciso II, da Lei 7.014/96, *in verbis*:

“§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

[...]

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;”

O defendant alegou que, embora tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias arroladas no levantamento fiscal, não houve prejuízo para o Erário informado que recebeu as mercadorias com crédito do imposto destacado nas notas fiscais, conforme cópias que acostou às fls. 154 a 160, e que procedera ao destaque do imposto nas saídas, ou seja, sustentou ser indevida a glosa dos créditos de ICMS apropriados, uma vez que os produtos adquiridos foram submetidos ao regime normal de apuração do imposto sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade.

Em relação às mercadorias objeto deste item da autuação, verifico que se tratam de acessórios para veículos - DVD Automotivo e Cadeira para Autos - ,cópias às fls. 154 a 160, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação tributária, consoante previsão expressa no item 28 do Anexo 1 do RICMS-BA/12 e, tendo em vista que mercadorias estão sujeitas ao pagamento do ICMS quando da sua aquisição, ocorrido o recolhimento do imposto por antecipação ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, conforme previsto no art. 289 do RICMS-BA/12.

Vale salientar que dispondo o impugnante dos meios para comprovação através de sua escrituração fiscal de que as alegadas saídas das mercadorias arroladas no levantamento fiscal foram tributadas normalmente, caberia carrear aos autos a prova inequívoca de sua assertiva, por ocasião de sua defesa, conforme previsto no §1º do art. 123 do RPAF-BA/99, haja vista que não ser incumbência desta Junta de Julgamento coletar provas disponíveis pelo próprio sujeito passivo.

Mesmo na eventual possibilidade de se comprovar que ocorreu o recolhimento do imposto integralmente pelo regime normal de apuração, entendo que, nesta fase processual não cabe fazer a compensação, no entanto, o contribuinte pode requerer a mencionada compensação quando da quitação do Auto de Infração, ou restituição do indébito, na forma prevista nos artigos 75 a 78 do RPAF-BA/99 e no art. 33 da Lei 7.014/96.

As arguições de inconstitucionalidade, quanto à violação do princípio de não cumulatividade, está fora do alcance de análise desse órgão julgador.

Concluo pela subsistência da infração 01, considerando que é vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência de operação com mercadorias com a fase tributação encerrada.

A infração 02 acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a menos conforme demonstrativo às fls. 38 e 39.

Ao compulsar os elementos que compõem a apuração desta infração verifico que a glosa dos créditos fiscais decorreu da utilização indevida pelo impugnante nas entradas de produtos de informática na proporção da redução da base cálculo preconizada no artigo 266, inciso XII e no art. 268, inciso XXXIV do RICMS-BA/12, não adotada pelo remetente das mercadorias.

Em sede de defesa o autuado não questionou o mérito da autuação, se concentrando apenas sob o aspecto da aplicação da alíquota indistinta de 17%, em sede de preliminar, portanto, já enfrentada.

O §7º do art. 309 do RICMS-BA/12 expressamente determina, *in verbis*:

“§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.”

Assim, concluo pela manutenção desse item da autuação.

A infração 03 cuida do recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme consta discriminado no demonstrativo de apuração colacionado às fls. 41 e 42.

Em sede de defesa o autuado não questionou o mérito da autuação, se concentrando apenas sob o aspecto da aplicação da alíquota indistinta de 17%, em sede de preliminar de nulidade, portanto, já enfrentada.

Verifico que no levantamento fiscal demonstra discriminadamente as operações internas de saídas através de nota fiscal com mercadorias sujeitas a tributação normal com alíquota de 17%, utilizou a alíquota zero resultando no valor do ICMS nulo para essas operações.

Assim, resta caracterizada a infração 03.

O item 04 da autuação trata do recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme consta discriminado no demonstrativo de apuração colacionado às fls. 44 a 51.

Em sede de defesa o autuado não questionou o mérito da autuação, se concentrando apenas em sede de preliminar de nulidade, sob o aspecto da aplicação da alíquota indistinta de 17%, e de que fora adotado tratamento genérico, portanto, já enfrentada.

Depois de examinar os elementos que compõem a apuração desse item da autuação, constato que assiste razão às autuantes ao afirmar que foram verificados no levantamento fiscal o regime de tributação em que se enquadrava cada item de mercadoria comercializado pelo estabelecimento autuado, bem como a existência de benefício de redução de base cálculo. Resta claramente evidenciado e devidamente caracterizado nos demonstrativos às fls. 44 a 51, que o impugnante nas saídas de diversas mercadorias adotou redução da base cálculo superior a prevista nos artigos 266 e 268, do RICMS-BA/12. Fica também patente que o autuado não respeitou a carga tributária prevista nos aludidos dispositivos regulamentares, bem como aplicou a alíquota de 0% em varias mercadorias sujeitas a tributação normal.

Nestes termos, concluo pela subsistência da infração 04.

A infração 05 imputa ao deficiente o recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme consta discriminado no demonstrativo de apuração colacionado às fls. 53 a 61.

O levantamento fiscal demonstra de forma pormenorizada identificando todas as notas fiscais que o autuado em diversas operações internas de saídas com alíquota de 17%, uma vez que tais mercadorias não gozam de qualquer benefício fiscal de redução de base de cálculo, informa a base de cálculo como sendo zero que resulta no ICMS também zero.

O impugnante alegou que grande parte das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal se constituem de notas fiscais por ele emitidas para ajustes de estoques. No entanto, não carreou aos autos as comprovações desses ajustes e muito menos se eles atendem ao preconizado no inciso IV do art. 312, do RICMS-BA/12, que regula as perdas de estoques. É patente que para a efetuação de ajustes nos estoques é imprescindível a comprovação inequívoca de que ocorreu furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro. Ou seja, a mera alegação de proceder a ajustes em seus estoques emitindo documentação fiscal sem de indicação da base de cálculo e sem a comprovação efetiva da natureza dos ajustes não tem o condão de elidir a acusação fiscal.

Nestes termos, a infração 05 configura-se caracterizada.

A infração 06 refere-se à acusação da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de R\$4.852,00, nos meses de outubro e dezembro de 2012, janeiro e agosto de 2013, janeiro e outubro a dezembro de 2014, consoante Anexo VI, fls. 63 a 65, - "Demonstrativo do ICMS Devido por

Diferença de Alíquotas - DIFAL - Aquisição de Ativo Imobilizado" elaborado pelas autuantes, discriminando as operações que demandaram a exigência, bem como especificando as alíquotas correspondentes.

Contestou o autuado a autuação, inicialmente aduzindo equívoco no demonstrativo de débito, pelo fato de constar às fls. 03 e 08 do Auto de Infração a alíquota de 17% e não o percentual efetivo das diferenças entre as alíquotas internas e interestaduais das operações de aquisições. Alegou a improcedência do valor exigido, argumentando que os documentos acostados às fls. 186 a 188, - Doc. 07, comprovam o recolhimento do imposto.

Não deve prosperar a tentativa do impugnante em desqualificar a demonstração da apuração da exigência objeto deste item da autuação, tendo em vista que a indicação da alíquota de 17% nos demonstrativos de débito extraídos do Sistema de Emissão de Auto de Infração - SEAI da SEFAZ, por limitação do sistema que uniformiza o percentual da alíquota em 17% em nada afeta o entendimento da exigência fiscal, uma vez que a base de cálculo é oriunda expressamente dos demonstrativos de apuração elaborados pelas autuantes, fls. 63 a 65, cujas cópias constam dos autos e foram devidamente entregues ao impugnante, onde figuram claramente a apuração de cada valor mensal, cujo montante são transportados para os demonstrativos de débito do Auto de Infração. Portanto, não há que se falar em incongruência lógica, como alude defesa.

Ao compulsar as cópias dos DAEs, fls. 186 a 188, que foram acostados aos autos pelo deficiente com o intuito de se eximir da acusação fiscal, verifico que os recolhimentos neles constantes se referem aos meses de referência, 03/2014 e 05/2015, períodos estes que não são objeto da autuação. Logo, não se prestam a elidir a acusação fiscal atinente a este item da autuação.

Concluo pela subsistência da infração 06.

As infrações 07 e 08 referem-se a entrada no estabelecimento autuado sem o devido registro na escrita fiscal, respectivamente, de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis, consoante demonstrativos, fl. 67 e fls. 72 a 80.

Na impugnação, o autuado não contestou a acusação fiscal. Requeru o cancelamento das multas sugeridas na autuação, alegando, tão-somente, que a ausência de escrituração não pode ensejar a aplicação de penalidades exorbitantes na medida em que não ocorrerá prejuízo algum para o Erário.

Saliento que as multas indicada atinente a esses dois itens da autuação afiguram-se devidamente expressa nos incisos IX e XI do art. 42 da Lei 7.014/96. Portanto, ante a inexistência de qualquer ressalva quanto a ocorrência de prejuízo ao Erário, eis que se tratam de sanção que visa instrumentalizar o controle e a disciplina da gestão tributária.

Nestes termos fica mantida a infração 08.

Em relação à infração 07, saliento que, consoante alteração do inciso IX, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.461 de 10/12/2015, publicada no DOE de 11 dez 2015, o percentual de 10% da multa anteriormente estabelecido foi reduzido para 1%, *in verbis*:

"Art. 42.

[...]

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"

Por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme a disposição prevista na alínea "c", inciso II do art.106 do CTN, entendo ser cabível a aplicação à infração 07 a retroatividade benigna preconizada no referido dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, na infração 07 deve ser aplicada multa de 1% sobre as notas fiscais que registram mercadorias tributáveis, conforme discriminadas no demonstrativo às fls. 72 a 80, remanescendo o débito no montante de R\$31,31[R\$3,81 - 06/2012; R\$8,60 - 07/2012 e R\$19,90 - 05/2013].

Quanto ao apelo para redução da multa, não acato por falta de previsão legal, pois o art.158, do RPAF-BA/99, ao tratar das multas por descumprimento de obrigação acessória, somente admite a redução ou cancelamento pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando restar provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo. No caso em comento, apesar de não vislumbrar nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação, observo que a falta de recolhimento de tributo não pode ser aquilatada, haja vista que ocorrendo entradas de mercadorias sem a devida escrituração poderia ser apurado mediante a aplicação de roteiro de auditoria de estoques o que não ocorreu na presente autuação.

Logo, as infrações 07 e 08 são procedentes, com a aplicação da redução da multa na infração 07.

Em relação aos argumentos da defesa de que as multas indicadas no lançamento são confiscatórias e ofensivas aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, portanto, inconstitucionais, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, deixo de apreciar esses argumentos defensivos, haja vista que as referidas multas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e, ao teor do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução das multas atinentes às infrações 01 a 06, o mesmo não pode ser acatado, por se tratar multa por descumprimento de obrigação principal, falece competência a esta Junta de Julgamento para atendimento do pleito.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279465.0014/15-8, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.192,07**, acrescido da multa de 60% prevista nos incisos VII, alínea “a”, II, alíneas “a” e “f”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.007,89**, previstas nos incisos IX e XI, do artigo 42, do citado diploma legal e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2016.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA