

**PROCESSO** - A. I. Nº 298627.0005/14-0  
**RECORRENTE** - C&A MODAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0080-03/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 03/04/2017

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO CJF Nº 0040-11/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. Reduzida em 1/48 a exigência fiscal, pois empresa tem direito a se creditar dessa fração no mês da aquisição; **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **c)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO ANTECIPADO DO IMPOSTO. **d)** SEM APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL ORIGINAL. Infrações não elididas pelo sujeito passivo. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. NÃO ESCRITURADO NOS LIVROS PRÓPRIOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 3. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Autuado não apresenta prova capaz de elidir a acusação fiscal. Infração caracterizada. Infração subsistente. 4. ALÍQUOTA APLICAÇÃO DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS ESCRITURADAS. Infração subsistente. 5. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração subsistente. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A MARGEM DO VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações caracterizadas. 7. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. Infrações não elididas pelo sujeito passivo. 8. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO

TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infrações não elididas. **c)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. O impugnante não elide a acusação fiscal. **10.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Infração subsistente. **11.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Aplicada multa de 1% 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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Acolhida a alegação recursal de decadência com base no opinativo da PGE. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0080-03/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 298627.0005/14-0, lavrado em 21/12/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 558.495,50, em razão das infrações descritas a seguir.

INFRAÇÃO 1 - **01.02.01.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de 2011. Exigido o valor de R\$498,89, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo à fl. 55;

INFRAÇÃO 2 - **01.02.02.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no mês de dezembro de 2010. Exigido o valor de R\$7.918,35, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 57 e 58;

INFRAÇÃO 3 - **01.02.02.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$5.546,40, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 59 a 61;

INFRAÇÃO 4 - **01.02.03.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de outubro de 2009, abril, outubro e novembro de 2010. Exigido o valor de R\$147,53, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 73 a 74;

INFRAÇÃO 5 - **01.02.05.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de fevereiro, maio a agosto, outubro e novembro de 2010, janeiro a junho, agosto e outubro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$22.798,46, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 79 e 78;

INFRAÇÃO 6 - **01.02.42.** Utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de julho de 2009, março, maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2010. Exigido o valor de R\$133.575,71, acrescido

da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 89 a 91;

INFRAÇÃO 7 - **01.02.42**. Utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de dezembro de 2010. Exigido o valor de R\$117.057,98, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 92 a 99;

INFRAÇÃO 8 - **02.01.02**. Falta de recolhimento nos prazos regulamentares do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros Fiscais próprios, nos meses de agosto e dezembro de 2009, novembro de 2010 e setembro de 2011. Exigido o valor de R\$9.650,25, acrescido das multas de 70% e 100%. Demonstrativos às fls. 100 a 103;

INFRAÇÃO 9 - **02.01.03**. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de março a dezembro de 2010, janeiro a julho, outubro e novembro de 2011. Exigido o valor de R\$24.960,02, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 111 a 114;

INFRAÇÃO 10 - **03.02.02**. Recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março a dezembro de 2010, janeiro a julho, outubro e novembro de 2011. Exigido o valor de R\$30,17, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 115;

INFRAÇÃO 11 - **03.02.05**. Recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março a maio, julho a novembro de 2010, fevereiro a abril e junho a agosto de 2011. Exigido o valor de R\$2.485,25, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 116 a 126;

INFRAÇÃO 12 - **04.05.05**. Falta de recolhimento de ICMS constatado pela diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício fechado de 2010. Exigido o valor de R\$15.788,42, acrescido da multa de 100%. Demonstrativos às fls. 127 a 173;

INFRAÇÃO 13 - **04.05.08**. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010. Exigido o valor de R\$2.195,80, acrescido da multa de 100%. Demonstrativos às fls. 127 a 173;

INFRAÇÃO 14 - **04.05.09**. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os 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 por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2010. Exigido o valor de R\$768,53, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 127 a 173;

INFRAÇÃO 15 - **06.01.01**. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, março e maio a novembro de 2009, janeiro a março, junho, julho, novembro e dezembro de 2010, janeiro, março a maio e agosto a outubro de 2011. Exigido o valor de R\$36.680,48, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 174 a 180;

INFRAÇÃO 16 - **06.01.01**. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da

Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de março a maio e julho a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$28.765,86, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 206 a 214;

INFRAÇÃO 17 - **06.02.01.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril, julho a dezembro de 2009, janeiro, abril, maio e agosto a dezembro de 2010. Exigido o valor de R\$17.257,09, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 233 a 236;

INFRAÇÃO 18 - **06.02.01.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$2.576,85, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 269 a 277;

INFRAÇÃO 19 - **07.01.01.** Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação nos meses de março, novembro e dezembro de 2010, março, maio, junho, agosto e setembro de 2011. Exigido o valor de R\$26.714,54, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 285 a 287;

INFRAÇÃO 20 - **07.01.02.** Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de abril a junho de 2010 e junho de 2011. Exigido o valor de R\$65.059,58, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 309 a 318;

INFRAÇÃO 21 - **07.01.03.** Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativas a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$7.206,83. Demonstrativos às fls. 319 a 328;

INFRAÇÃO 22 - **07.15.05.** Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de outubro e dezembro de 2010. Exigido o valor de R\$993,12. Demonstrativos às fls. 329 a 331;

INFRAÇÃO 23 - **16.01.01.** Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de julho, setembro a dezembro de 2010, janeiro, fevereiro, abril a junho e agosto a novembro de 2011. Exigida multa de 10% do valor das mercadorias, totalizando R\$26.849,01. Demonstrativos às fls. 332 a 339;

INFRAÇÃO 24 - **16.01.02.** Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011. Exigida multa de 1% do valor das mercadorias, totalizando R\$2.960,38. Demonstrativos às fls. 346 a 351.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 26/04/2016 (fls. 988 a 1016) e decidiu pela procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*Inicialmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, tendo sido, em todas infrações imputadas, o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados de apuração do débito, além dos dispositivos da legislação infringidos. Logo, afasto arguição de nulidade invocada direta ou indiretamente pelo autuado não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99.*

*O autuado alegou que o Auto de Infração lavrado em 30/07/2013 traz lançamento de crédito tributário que abrange o período de janeiro 2009 a dezembro de 2011, salientando ter sido cientificado da lavratura em 23/12/2014, e que por isso, os lançamentos, cujos fatos geradores ocorreram antes de 23/12/09, ultrapassaram o prazo de cinco anos estipulado pelo Código Tributário Nacional - CTN, portanto, se afiguram alcançados pela decadência, consoante previsão estatuída em seu art. 150, §4º, circunstância que alcança as infrações 04, 06, 08, 15 e 17.*

*Depois de examinar a questão à luz dos elementos componentes dos autos, constato que não deve prosperar a preliminar suscitada, haja vista que, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de serem lançados os créditos tributários objeto deste Auto.*

*No presente caso houve omissão de pagamentos do tributo estadual apurado mediante levantamento fiscal e não pode ser aplicado o disposto no §4º do art. 150 do CTN.*

*Alinho-me ao posicionamento prevalente adotado em Decisões proferidas por este Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJP nº 0130-11.11, CJP nº 0012-11.16 e CJP nº 0012-12.16, no sentido de que o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o lançamento é contado a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos expresso no inciso I, do art. 173, do CTN.*

*No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2014, com ciência em 23/12/2014, e nas mencionadas datas ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Logo, resta patente que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.*

*Nestes termos, rejeito a prejudicial de mérito de decadência argüida.*

*No que se refere ao mérito, o Auto de Infração cuida do cometimento, pelo autuado, de vinte e quatro infrações à legislação do ICMS, conforme devida e pormenorizadamente enunciadas no preâmbulo do relatório.*

*Infração 01 cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme consta do demonstrativo à fl. 55.*

*Em suas razões de defesa articuladas o impugnante sustentou ser devida a utilização do crédito fiscal sob a alegação de que a mercadoria "Switch" é um bem de informática de seu ativo imobilizado.*

*De fato, a aquisição de bens destinados ao ativo fixo do próprio estabelecimento, desde que utilizado na atividade exercida pelo contribuinte, dá direito ao creditamento do valor do imposto destacado no documento fiscal, conforme estabelece o art. 29, inciso I, da Lei nº. 7.014/96, in verbis:*

*"Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*I - a partir de 1º de novembro de 1996, tratando-se de mercadorias ou bens, destinados ao ativo permanente do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;"*

*Entretanto, o crédito fiscal em questão só pode ser utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) consoante determina o § 6º, inciso I, do mesmo dispositivo legal acima referido.*

*Assim dispõe o § 6º, I, do art. 29 da Lei 7.014/96:*

*[...]*

*§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*Portanto, o crédito fiscal em questão só pode ser utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês.*

*Ocorre que o autuado não observou essa disposição e se creditou do valor total do imposto destacado no documento fiscal, incorrendo na ilicitude apontada.*

*Diante disso, por ter se apropriado do valor total do imposto quando deveria fazê-lo à razão de 1/48 avos, a glosa de que cuida este item da autuação se apresenta correta.*

*Ao compulsar os elementos que constitui esse item da autuação resta configurada a irregularidade, pois o autuado utilizou indevidamente o crédito fiscal contrariando a vedação prevista no art. 97 do RICMS-BA/97 vigente à época da ocorrência do fato gerador.*

*No que diz respeito a alegação da defesa de que a base de cálculo do crédito glosa no anexo 1 não condiz com o valor da base de cálculo indicado na descrição do item 1 da autuação, observo ser plausível a ponderação da defesa, no entanto, ressalto que, apesar da base de cálculo indicada no item 1 da autuação não coincidir com a apurada no anexo 1, por ser feita a transposição do lançamento pelo Sistema Eletrônico de Auto de Infração - SEAI que calcula a base de cálculo referente a cada infração considerando o valor histórico do débito apurado e atribuindo a alíquota de 17%. Noutras palavras, conforme consta a base de cálculo de R\$7.127,00 e a alíquota interestadual de 7%, demonstradas à fl. 55, Anexo 1, cuja aplicação resultou no valor do débito apurado de R\$498,89, este foi identicamente transposto para o Auto de Infração, fl. 01. Portanto, devidamente explicitado nos autos. cujas cópias foram devidamente entregue ao autuado.*

*Concluo pela subsistência da infração da infração 01.*

*As infrações 02 e 03 tratam da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.*

*O autuado refuta acusação fiscal aduzindo que as lâmpadas fluorescentes ou eletrônicas e os reatores arrolados no levantamento fiscal por terem vida útil de até 10.000 horas pertencem ao seu ativo imobilizado.*

*Portanto, conforme se verifica nos demonstrativos de apuração acostados às fls. 57 a 61, que os autuante apuraram nesses itens da autuação, consoante se verifica no levantamento fiscal material de uso e consumo, que foram lançados indevidamente pelo defendente no CIAP.*

*Assim, a mera descrição dos produtos tratados neste item da autuação revela que, de fato, se tratam de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento - lâmpadas e reatores, jamais se confundindo com bens do ativo imobilizado por sua natureza de material de reposição por uso intensivo e continuado no estabelecimento autuado. Assim, em consonância com o art. 93, inciso V, alínea "b" do RICMS-BA/97, e com o art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, só será permitida a utilização de tais créditos a partir de 1º de janeiro de 2020. Antes dessa data, o crédito é indevido, sendo legítima a exigência contida nestes itens da autuação*

*Assim, concluo pela subsistência das infrações 02 e 03.*

*A infração 04 cuida da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, conforme demonstrativo e cópias das notas fiscais acostadas às fls. 74 a 78.*

*O autuado não apresentou qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal, eis que em sua impugnação alegou, tão-somente, que se trata de materiais promocionais utilizadas em suas atividades comerciais.*

*Os autuantes informaram que as notas fiscais objeto do lançamento se referem ao fornecimento gratuito de expositores dos fornecedores do autuado oriundos de outros Estados, que certamente serão devolvidos aos remetentes e ocorrerá o destaque indevido do crédito fiscal que é recolhido ao erário estadual de origem, restando ao Estado da Bahia o ônus de suportar tal crédito fiscal indevido, ferindo o princípio federativo e resultando em prejuízo ao erário baiano.*

*Verifico que exigência fiscal atinente a esse item da autuação afigura-se lastreada nos demonstrativos de apuração acostados às fls. 73 e 74, discriminando as mercadorias arroladas por nota fiscal, e totalizando mensalmente o débito apurado cuja cópia foi devidamente entregue ao autuado. Constatado que ao teor do inciso I, o §5º, do art. 93, do RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, não assiste razão ao autuado, uma vez que somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, cujo crédito ocorre dentro do valor autorizado por lei.*

*Logo, ante a inexistência nos autos de qualquer elemento capaz de macular a exigência consubstanciada no item 04 da autuação, resta caracterizada a acusação fiscal.*

*Em relação à infração 05 que apura a utilização de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação, conforme discriminado nos demonstrativos acostados às fls. 79 a 89.*

*O defendente alegou fazer jus aos créditos frisando que a fiscalização não verificou qual regime tributação as mercadorias arroladas se sujeitaram, bem como qual foi o tratamento que adotou em tais operações e que os créditos são devidos por haver direito aos créditos da não-cumulatividade do imposto.*

*Sobre a vedação à utilização de crédito fiscal o art. 97, inciso IV, alínea "b" do RICMS-BA/97, estabelece:*

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

*[...]*

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação*

*[...]*

*b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo*

*exceções expressas (arts. 356 e 359);*

*Verifico que, efetivamente, todas as mercadorias arroladas no levantamento fiscal, afiguram-se enquadradas no regime de substituição tributária, e o defendente não acostou aos autos qualquer documento para comprovar a alegação defensiva. Neste caso, o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, descabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo. Remanescendo, assim, suas as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.*

*Concluo pela subsistência da infração 05, considerando a previsão legal de que é vedado o crédito do imposto relativo a mercadorias cuja fase de tributação se encontre encerrada, independente do tratamento adotado pelo sujeito passivo.*

*No que diz respeito às infrações 06 e 07 que cuidam da utilização de crédito fiscal sem a apresentação da competente documentação fiscal, conforme demonstrativo às fls. 89 a 99.*

*Ao compulsar os autos verifico que apesar de o autuado ter recolhido intempestivamente não procedera como previsto no art. 101 do RICMS-BA/97, por outro lado resta patente nos autos que foram apresentadas cópias das notas fiscais arroladas no levantamento, o que, nos termos do inciso IX do art. 97 do RICMS-BA/97 é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto em face de cópia de documento fiscal ou de qualquer de suas vias que não a primeira, ressalvada a hipótese de documento perdido, extraviado ou desaparecido, caso em que a admissão do crédito é condicionada a comprovação da ocorrência por parte do contribuinte.*

*O sujeito passivo não trouxe aos autos os competentes documentos originais probatórios, legalmente preconizados para conferir legitimidade aos créditos apropriados.*

*Assim, concluo que resta caracterizado o cometimento das infrações 06 e 07.*

*A infração 08 trata da falta de recolhimento nos prazos regulamentares do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, conforme demonstrativos às fls. 100 a 103.*

*Em suas razões de defesa o impugnante alegou que a fiscalização não cuidou de verificar se essas mercadorias foram ou não oferecidas à tributação.*

*Não deve prosperar a alegação da defesa, uma vez que não cuidou de trazer a colação qualquer comprovação de suas alegações, portanto, se configurando mera alegação desprovida de essência probatória para elidir a acusação fiscal. Por seu turno, resta evidenciado no demonstrativo elaborado pelos autuantes a falta de emissão da nota fiscal de saída em concomitância com a entrada ao adquirir brindes conforme prevê os incisos I e III do art. 556 do RICMS-BA/97.*

*Concluo pela manutenção da infração 08.*

*A infração 09 cuida da falta de recolhimento do ICMS por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis e a infração 10 acusa o defendente de recolhimento a menos do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista nas saídas de mercadorias.*

*Em sede de defesa o autuado alegou que são improcedentes esses itens da autuação pelo fato de que segundo seu entendimento a fiscalização tomou por base para apuração do débito apenas e, tão-somente, seus arquivos magnéticos fornecidos à fiscalização.*

*Assim, ante a total falta contestação objetiva da defesa que, dispondo de todos os elementos para contrapor os demonstrativos de apuração que lhe foram entregues e encontram-se acostados após autos às fls. 111 a 114, concluo pela procedência das infrações 09 e 10.*

*Quanto à infração 11 cuja acusação é o recolhimento a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais com valor da operação abaixo da entrada mais recente, conforme demonstrativo acostado às fls. 116 a 121, cuja cópia foi entregue ao autuado.*

*O autuado em suas razões de defesa o impugnante alegou que a fiscalização deveria verificar que os valores das entradas mais recente do estabelecimento remetentes.*

*Ao compulsar o demonstrativo acostado às fls. 116 a 121, constato que encontram-se devidamente identificado para cada nota fiscal de transferência a correspondente nota fiscal de entrada adotada no levantamento. Caberia ao defendente apontar qual a nota fiscal de entrada mais recente não representa, efetivamente, última entrada carreando aos autos a comprovação.*

*Assim, uma mera alegação desprovida de comprovação, não tem o condão de elidir a acusação fiscal devidamente alicerçada nas documentações do estabelecimento autuado.*

*Concluo, diante da inexistência de qualquer elemento inequívoco que desabone o levantamento fiscal, pela caracterização da infração 11.*

*As infrações 12, 13 e 14, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercício de 2010, sendo impugnadas também de forma*

*conjunta pelo autuado.*

*A infração 12 trata da Falta de recolhimento de ICMS constatado pela diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício fechado de 2010*

*Infração 13 - Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoques no exercício fechado 2010.*

*Infração 14 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício fechado de 2010.*

*Observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período e, no presente processo, houve a constatação de omissão de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes, anexados aos autos, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, e não se trata de arbitramento, como alegou o autuado.*

*Na realização de levantamento quantitativo de estoques, sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido.*

*O defendente alegou que a fiscalização não analisou suas operações registradas em seus livros fiscais, não aprofundando os exames e se estribou somente em seus arquivos SINTEGRA incorrendo em inexactidões invalidando apuração por falta de liquidez e certeza.*

*Sendo o levantamento fiscal efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos magnéticos, eventual correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte. Ademais os registros das operações realizadas no período fiscalizado devem refletir os elementos constantes nos livros e documentos fiscais relativos ao estoque, bem como, entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros.*

*Ao compulsar os elementos que constituem esses itens da autuação constato que o defendente não apresentou dados objetivos que apontassem erros materiais. Saliento que a apuração decorre da aplicação de um roteiro de auditoria de natureza simplificada e de baixa complexidade.*

*O procedimento foi calcado no disposto na Portaria nº 445/98. O contribuinte, de posse dos demonstrativos do levantamento fiscal, não comprovou a emissão dos documentos fiscais relativos às mercadorias objeto da imputação, e que constam nos mencionados levantamentos realizados, e não apontou objetivamente, nem comprovou erros numéricos relacionados aos demonstrativos elaborados pela Fiscalização. Dessa forma, restam configurada a subsistência das infrações 12, 13 e 14, conforme conclusões a seguir: a) - a exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária a das operações de entradas se constitui em presunção legal de omissão de saídas prevista na Lei 7.014/96, e se configura falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível - infração 12, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98; b) - tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal - infração 13, conforme art. 15, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 e RICMS-BA/97, art. 39, inciso V e; c) - é devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 14), conforme art. 10, inciso I, alínea "b", Portaria 445/98.*

*As infrações 15, 16, 17 e 18 cuidam da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de outros Estados de mercadorias destinadas ao ativo fixo e uso e consumo, de acordo com os demonstrativos acostados às fls. 174 a 277.*

*A Lei nº 7.014/96 expressamente prevê, no inciso XV do art. 4º, que ocorre o fato gerador do ICMS tanto na entrada de mercadoria destinada a uso e consumo, quanto na entrada de bem destinado ao ativo permanente da empresa. Verifico que os artigos do RICMS-BA/99 discriminados no Auto de Infração tratam de pagamento de diferença de alíquota na aquisição de material de uso e consumo e de bens para o ativo fixo do estabelecimento autuado, sendo devido o pagamento do ICMS.*



*Em sede de defesa refuta acusação dessas infrações aduzindo, tão-somente, que inexistem nos autos registro de que a fiscalização efetuara a análise em toda sua escrita fiscal. Sustenta que a autuação é inválida pelo fato de ter sido lastreada em análise dos arquivos magnéticos, mas não na totalidade de seus livros fiscais.*

*Depois de examinar as peças dos autos e verificar que os itens 15, 16, 17 e 18, foram apurados e devidamente explicitados a origem dos valores exigidos em demonstrativos discriminando, cujas cópias foram devidamente entregues autuado,*

*Concluo pela subsistência dos itens 15 a 18 da autuação.*

*Em relação às infrações 19, 20, 21, 22, 23 e 24, do mesmo modo, sem apontar qualquer inconsistência nos demonstrativos que lastreiam a exigência fiscal, colacionados às fls. 285 a 318, o impugnante apenas requer que seja afastada a autuação pelo fato de não ter registro nos autos de que fora analisada toda sua escrita fiscal.*

*Logo, concluo pela subsistência dos itens 19, 20, 21, 22, 23 e 24, haja vista que mesmo dispondo de todos os elementos, o sujeito passivo não carregou aos autos a indicação objetiva de qualquer mácula que pudesse abalar a acusação fiscal atinente a esses itens da autuação que se afiguram devidamente respaldados na legislação de regência.*

*No caso específico da infração 23, constato que o percentual de 10% da multa indicada no Auto de Infração em decorrência da entrada no estabelecimento autuado de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, deve ser reduzido para 1%, nos termos da alínea “c”, inciso II, do art. 106, do CTN, haja vista que a alteração no inciso IX do art. 42 da Lei 7014/96.*

*Assim, o débito da infração 23 passa de R\$26.849,01, para R\$2.684,90.*

*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.*

*Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108 e 109 do RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1029 a 1079, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento ao argumento de que inexistiu um relatório que descrevesse, com precisão, as condutas infratoras. Alega que, na qualidade de ato administrativo, o presente Auto de Infração padeceu do vício de ausência de motivação, pois nem mesmo o Relatório circunstanciado, que acompanhou o lançamento, fez descrição da conduta autuada, tendo se limitado a uma menção genérica de que “o contribuinte efetuou creditamento (...) referente a compras de materiais de uso e consumo”. Alega que tal atitude, da autoridade fiscal, dificulta o exercício do seu direito de defesa.

Alega, ademais, que o enquadramento legal apontado não diz respeito a nenhuma infração específica, o que lhe impede de conhecer os motivos de ter, a fiscalização, feito a classificação dos bens adquiridos como de uso/consumo. Argumenta que o lançamento é inválido porque se limita a listar as mercadorias que o autuante julga terem sido adquiridas para uso/consumo, sem, contudo, demonstrar a pertinência no caso concreto. Em consequência, afirma que teve que se defender também de forma genérica.

Suscita, igualmente, o cerceamento do seu direito de defesa em função do número elevado de infrações em um único lançamento, dificultando a defesa escrita bem como a sustentação oral no julgamento do feito.

Suscita a extinção, por decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN, relativamente às exigências

com fatos geradores anteriores a 23/12/2009, ou, ao menos, anteriores a dezembro de 2009. Explica que a fiscalização lavrou o Auto de Infração para a cobrança de valores a título de ICMS, com a glosa de créditos e a imposição de penalidades pecuniárias relativamente a supostos fatos geradores do período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011.

Registra que a sua notificação válida ocorreu apenas em 23/12/2014, de modo que todos os valores do período anterior a 23/12/2009 foram extintos pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, circunstância que alcança as Infrações 4, 6, 8, 15 e 17 da autuação.

Afirma que não houve uma fundamentação válida da decisão de piso que se limitou a fazer referência ao art. 173, inciso do CTN, sem a necessária explicação do motivo do afastamento do dispositivo previsto no art. 150, § 4º do mesmo diploma legal.

Após argumentar que o dispositivo aplicável é aquele previsto no art. 150 referido acima, por ter havido pagamento no período, alega que a decisão atacada descumpriu o quanto disposto no art. 125, inciso II do COTEB, pois tal matéria já foi submetida à apreciação do poder judiciário, em sede de recurso repetitivo. Reproduz ementa em apoio à sua tese.

Assim, conclui que a parcela dos créditos tributários exigidos por intermédio dos itens 4, 6, 8, 15 e 17 do AI encontra-se extinta pela decadência, conforme art. 150, § 4º do CTN.

No que diz respeito às infrações 6 e 7, frisa que a única alegação apresentada pela Fiscalização está na falta de apresentação dos documentos fiscais relacionados aos bens do ativo imobilizado cujos créditos foram glosados neste caso concreto. Prossegue esclarecendo que de acordo com as cópias das notas fiscais, ora apresentadas, todas devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas (Docs. 02 e 03), são absolutamente válidos os créditos da não cumulatividade correlatos, devendo, pois, ser cancelados os Itens citados.

Aduz que, nos termos do art. 155, §2º, inciso I, da CF/88, o ICMS “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”. Continua assinalando que o referido dispositivo constitucional, ao estabelecer o princípio da não cumulatividade, valeu-se da expressão “montante cobrado” quando tratou do “direito de abater”. Contudo, entende que a expressão em questão não pode ser interpretada literalmente, eis que a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias ou do tomador de serviços de transporte ou de comunicação, segundo as lições de José Eduardo Soares de Melo e de Alcides Jorge Costa sobre o tema.

Revela que constitui grave equívoco supor que a Constituição autoriza o legislador infraconstitucional ou administrador, conforme as conveniências e os interesses arrecadatários do Fisco, sem fundamentação válida e suficiente, como “*in casu*”, amputar ou reduzir o direito de creditamento do imposto incidente nas operações anteriormente tributadas.

Quanto à possibilidade de o contribuinte creditar-se com base na alíquota incidente na operação, lembra que o STF já se pronunciou, nos autos da ADI 3.312, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 09/03/2007.

Destaca que a Constituição somente estabeleceu duas exceções à possibilidade de afastar o princípio da não cumulatividade com relação aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias, quais sejam, a não incidência ou a isenção, consoante dispõe o art. 155, §2º, inciso II, da CF/88, conforme a doutrina e a jurisprudência pacífica de nossos tribunais. Revela que o Pleno do STF já deixou claro que as únicas limitações aos créditos do aludido imposto são aquelas decorrentes de operações isentas ou não tributadas pelo ICMS.

Diz ser assegurado ao contribuinte, demonstrada a efetividade da operação, o direito de crédito do ICMS, para fins de abatimento do débito do imposto.

Assevera que aplicadas essas noções ao exame do presente caso, é evidente que a glosa dos créditos levada a cabo pela Fiscalização Estadual é inválida.

Pondera que de acordo com o art. 155, §2º, inciso I, da CF/88, os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegurar o direito de os Contribuintes se valerem de créditos da não cumulatividade do

ICMS em relação às entradas de mercadorias destinadas a integrar o seu ativo imobilizado (antigo ativo permanente).

Frisa que, em momento algum, o Auto de Infração se referiu ao método de cálculo dos créditos da não cumulatividade, que, no caso, atenderam ao percentual mensal de 1/48, tampouco sobre outros aspectos previstos na legislação. Afirma que a invocação de alegações nesse sentido implicaria indevida alteração dos critérios jurídicos originários do lançamento, que é absolutamente vedada, neste momento, pelos artigos 142, 145, 146 e 149, do CTN, conforme decidiu a 1ª Seção do C. STJ, sob o rito do art. 543-C do CPC, validando a Súmula nº 227 do extinto C. TFR (REsp 1.130.545/RJ).

Quanto aos itens 5 e 6, lembra que a única alegação apresentada pela Fiscalização está na suposta falta de apresentação dos documentos fiscais relacionados aos bens do ativo imobilizado, cujos créditos foram glosados neste caso concreto.

Informa que de acordo com as cópias das Notas Fiscais ora apresentadas, todas devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas (Docs. 02 e 03), são absolutamente válidos os créditos da não cumulatividade correlatos.

Diz que relativamente ao item 6, as Notas Fiscais de nº 01 a 06 amparam valores significativos de créditos objeto de glosa no presente caso, sendo que todas estão devidamente escrituradas no estabelecimento remetente e no estabelecimento destinatário. Informa que inúmeras Notas Fiscais objeto do Anexo 10A do Auto de Infração estão sendo apresentadas juntamente com a Defesa. Acrescenta que tais elementos, no mínimo, tornam absolutamente inválidos os itens 06 e 07 do Auto de Infração, que devem ser cancelados por improcedência ou, caso assim não se entenda, por falta de liquidez e de certeza.

Observa que todas as mercadorias objeto das Notas Fiscais em questão são inequivocamente destinadas ao desenvolvimento das atividades de comércio varejista do estabelecimento autuado da Reclamante, situado no Município de Salvador/BA, que claramente são sujeitas ao ICMS.

Diz que o exame das Notas Fiscais é suficiente para evidenciar que as operações envolveram a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, todos aplicados diretamente nas atividades de comércio varejista de artigos de moda e peças de vestuário, tais como: expositores, manequins, bustos, balcões e cabideiros, cabides, estantes, armários, mobília em geral, prateleiras, araras, gôndolas expositoras, iluminação para os expositores, equipamentos de informática etc. Assevera fazer jus aos créditos da não cumulatividade do ICMS sobre as aquisições de bens do ativo imobilizado, por serem todos bens destinados às suas atividades comerciais tributadas pelo imposto estadual.

Destaca que o Direito Tributário deve observar os conceitos de Direito Privado, sendo certo, nesse sentido, que os bens do ativo imobilizado possuem a seguinte definição, nos termos do art. 179, inciso IV, da Lei Federal nº 6.404/76, vigente à época dos fatos de 2005 e 2006.

Afirma que a dicção dos dispositivos legais é clara ao classificar os bens como pertencentes ao ativo imobilizado em virtude de uma destinação específica: a *“manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade.”*

Traz a colação definição de ativos imobilizados Modesto Carvalhosa e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 27.

Observa que a expressão *“mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”* (§1º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96) deve ser interpretada de forma a assegurar o direito aos créditos em relação a todos os bens do ativo imobilizado que tenham sido tributados pelo ICMS, no momento das entradas no estabelecimento, relativamente às operações de aquisição ou de transferência, pois todos esses bens, pela definição do direito privado, são relacionados às atividades do estabelecimento.

Acrescenta esclarecendo que a vedação do §1º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 se aplica apenas para as outras mercadorias referidas no “caput” do dispositivo (bens de uso e consumo e

mercadorias em geral), pois são essas as mercadorias que podem ou não se referir às atividades do estabelecimento. Afirmo que, ao contrário, todos os bens do ativo imobilizado se referem, necessariamente e por definição, à manutenção das atividades da companhia.

Diz que dessa linha de raciocínio, todos os bens classificados contabilmente no ativo imobilizado (desde que se trate de mercadorias tributadas pelo ICMS na entrada) dão direito aos créditos de ICMS controlados via CIAP. Lembra que, por regra basilar de hermenêutica, não cabe aos aplicadores do Direito restringir o que a lei não restringe.

Esclarece que no caso presente, tanto o art. 20, “caput”, da Lei Complementar nº 87/96, quanto o art. 24, “caput”, da Lei Estadual nº 11.580/96, asseguram o direito aos créditos da não cumulatividade do ICMS em relação aos bens do ativo imobilizado (antigo ativo permanente) sem ressalvas.

Destaca que o STJ vem decidindo que as aquisições de bens destinados à atividade dos estabelecimentos, como é o caso inequívoco das mercadorias objeto das Notas Fiscais atreladas ao caso presente, geram direito a créditos da não cumulatividade do ICMS, como se observa da ementa colacionada do RMS 24.911/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 26/06/2012, DJe 06/08/2012.

Diz que, considerando que, “*in casu*”, a efetividade das aquisições de bens destinadas ao ativo permanente e a incidência do ICMS na operação são fatos incontroversos, nada pode lhe impedir o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Afirmo que os documentos ora apresentados, dá conta que, em verdade, possui, sim, direito aos créditos, pois todas as mercadorias entradas foram efetivamente destinadas ao exercício de suas atividades de comércio varejista, regulamente tributada pelo ICMS.

Sustenta que a autuação fiscal é inválida, pois é dever do Fisco demonstrar - e, principalmente, provar - os motivos de fato e de direito que o levaram a glosar os créditos de ICMS apropriados.

Destaca que nos termos dos artigos 123, 129, §1º, inciso III, 130, incisos I e II, da Lei Estadual nº 3.956/81, a validade de toda e qualquer autuação fiscal está sujeita ao princípio da motivação, isto é, cada lançamento tributário em concreto depende não apenas da descrição precisa da infração, mas da existência de elementos de prova indispensáveis à comprovação da infração à legislação tributária, notadamente em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, em suma, ao devido processo legal.

Referindo-se às infrações 1 a 3, afirmo que a Fiscalização apontou que teria havido o aproveitamento de créditos calculados sobre bens de uso e consumo.

No tocante à Infração 1, alega que houve a aquisição de um “switch”, que nada mais é do que um bem de informática do ativo imobilizado. Frisa que essa infração é inválida por não estar evidenciada qual foi a suposta irregularidade cometida, considerando-se que a base de cálculo do crédito glosado indicado no Anexo 01 não condiz com o valor de base de cálculo indicado na descrição do Item 01 da autuação e não se evidenciou em que medida houve o aproveitamento indevido de créditos.

Pontua que, em relação às infrações 2 e 3, houve um suposto aproveitamento de créditos extemporâneos de bens de uso e consumo. Argumenta, porém, que o fato de os créditos terem sido supostamente aproveitados de forma extemporânea não retira seu direito aos mesmos, tendo em vista que todas as Notas Fiscais de aquisição foram emitidas muito menos de 5 anos antes do seu aproveitamento (art. 31, parágrafo único, da Lei Estadual nº 7.014/96), e muito antes dos quatro anos previstos para o creditamento de bens do ativo imobilizado.

Destaca que os reatores e lâmpadas são utilizados em seu estabelecimento comercial, tratando-se de bens de longa duração, notadamente os reatores e as lâmpadas fluorescentes ou eletrônicas (cuja vida útil é notoriamente prolongada, podendo chegar a 10.000 horas, que devem ser considerados como pertencentes ao ativo imobilizado). Revela que mesmo que não se enquadrassem na noção de ativo imobilizado, trata-se de bens aplicados diretamente em suas

atividades comerciais, gerando, pois, direito aos créditos da não cumulatividade.

Afirma que, relativamente à Infração 4, o Auto de Infração promoveu a glosa de créditos de expositores, que, segundo o Fisco, corresponderia a materiais promocionais. Diz que se trata de expositores que, segundo os Anexos 04 e 05 da autuação, tiveram suas remessas com destaque do ICMS. Revela que muito embora haja, na descrição das mercadorias, a referência a marcas de produtos, trata-se de mercadorias (expositores) efetivamente utilizadas em suas atividades comerciais, razão pela qual é indevida a glosa levada a efeito.

Menciona que possui direito, sim, aos créditos apropriados, pois todas as mercadorias entradas claramente se destinavam ao desempenho de suas atividades comerciais.

Diz que não pode prosperar o Auto de Infração ora combatido, por afronta ao princípio da não cumulatividade, conforme demonstrado, devendo ser cancelados os créditos tributários ora impugnados, eis que contrariam a jurisprudência das Cortes Superiores.

Observa que as infrações 9 e 10 da autuação versam, respectivamente, sobre a suposta falta de tributação de mercadorias, apesar de escrituradas as operações, bem como a suposta aplicação de alíquota inferior àquela efetivamente devida. Pondera que esses itens do Auto de Infração são improcedentes, uma vez que os Anexos 15 e 16 da autuação indicam que a Fiscalização tomou por base apenas, tão-somente, os arquivos magnéticos.

Registra que eventuais inexatidões nos arquivos do SINTEGRA não podem ser sobrepostas às provas do efetivo recolhimento do ICMS sobre as operações, até mesmo porque não existe, nos autos, a prova de que a Fiscalização tenha confrontado (i) os dados informados no SINTEGRA com (ii) os valores da apuração do ICMS, isto é, aqueles montantes contidos nos livros de Registro de Saídas e de Registro de Apuração, bem como os montantes efetivamente recolhidos, à luz dos cupons fiscais gravados e oferecidos à tributação.

Salienta que, acaso a Fiscalização tivesse efetuado a devida verificação dos fatos, constataria que, ainda que tenha havido alguma inexatidão, tratar-se-ia, no máximo, de erro formal, que não pode justificar a exigência de valores a título de ICMS, até mesmo porque os montantes foram efetivamente recolhidos.

Explica que eventual falha quanto às alíquotas indicadas no SINTEGRA caracterizaria mero descumprimento de obrigação acessória, que não autoriza, de pronto, a exigência do imposto.

Revela que antes de proceder à exigência do imposto com base em informação obtida meramente do exame sumário de arquivos magnéticos, a Autoridade Fiscal deveria proceder à análise dos livros e documentos fiscais pertinentes aos períodos de apuração, confrontando os dados do SINTEGRA com a apuração efetiva do ICMS.

Lembra que os artigos 3º e 142 do CTN estabelecem ser obrigatória e vinculada a atividade de lançamento tributário, que deve ser pautada pela verificação da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e da determinação da matéria tributável. Afirmo que o Fisco deve observar os comandos introduzidos por lei em sentido estrito e aplicar estritamente as normas jurídicas compatíveis com os fatos apurados e comprovados na atividade de fiscalização, pois, segundo vedação expressa do art. 108, §1º, do CTN: *“O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”*

Diz que nos atos de aplicação do direito, os Agentes Fiscais devem introduzir a norma individual e concreta observando todos os cânones do Direito, especialmente a motivação. Lembra que os pressupostos de formação do ato administrativo são: (i) agente competente, (ii) procedimento previsto no ordenamento, (iii) motivação fática e jurídica do ato e (iv) publicidade.

Menciona que a fundamentação não deve ser compreendida apenas como a apresentação de afirmações concatenadas em um esquema lógico, devendo ser devidamente comprovadas, especialmente em se tratando do emprego das presunções de omissão de receitas, dada a sua excepcionalidade.

Revela que compete ao Fisco comprovar os fatos que justificam toda e qualquer autuação fiscal e,

mesmo no caso da aplicação de presunções em matéria tributária, dos fatos indiciantes que a autorizam, conforme bem expõe Mary Elbe Queiroz e Geraldo Ataliba.

Diz não ser necessário muito esforço para chegar à conclusão de que “*verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”, nos termos do art. 142 do CTN, não significa presumir a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como ocorreu no presente caso.

Lembra que nos exatos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é um procedimento administrativo vinculado e obrigatório, em que um agente capaz procede à averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (norma geral e abstrata), a determinação da matéria tributável mediante a valoração dos elementos que integram aquele fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a proposição de penalidade cabível.

Registra que considerando, no caso concreto, o Fisco pautou-se apenas e, tão-somente, em arquivos magnéticos, sem ter analisado os demais registros de apuração e recolhimento do ICMS, impõe-se, assim, o reconhecimento da invalidade dos itens 9 e 10 da autuação.

Pugna pela improcedência das infrações 12, 13 e 14 da autuação por invalidade da presunção sobre a qual se funda o Auto de Infração. Registra que a fiscalização, efetuando a análise da documentação eletrônica constatou supostas divergências de estoque inicial e final, que a levaram a supor a realização de operações de Entradas e Saídas de mercadorias desacompanhadas da respectiva documentação fiscal.

Sustenta que não houve omissões de entradas, tampouco de saídas, pois, por influxo do princípio da verdade material, devem ser considerados todos os meios de prova admitidos em Direito que possibilitem a apuração dos fatos realmente ocorridos. Assegura que todas as operações praticadas no varejo durante o período da autuação fiscal foram objeto de regulares lançamentos nos livros fiscais, os quais, ao que se indica, sequer foram analisados pela fiscalização.

Afirma que as cobranças são nulas, por falta de liquidez, certeza e exigibilidade (art. 204 do CTN, artigos 586 e 618, inciso I, do CPC, e art. 3º, “caput”, da Lei nº 6.830/80) e afronta ao princípio da legalidade tributária (art. 142 do CTN), considerando todos os elementos e critérios previstos na legislação, já que não se conformam às normas gerais e abstratas pertinentes.

Revela ser um preceito fundamental para a validade do Auto de Infração (bem como para a Certidão da Dívida Ativa) a liquidez e certeza do crédito constituído, relacionados à quantificação e à certeza do montante de tributo apurado.

Lembra que o art. 142 do CTN estabelece que: “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*” Arremata registrando que, somente se o lançamento tributário respeitar aos ditames legais e as balizas previstas no art. 142 do CTN é que se pode considerar validamente constituído o crédito tributário.

Menciona que o Fisco não observou os critérios legais pertinentes, identificando, de forma indevida, valores de supostas omissões de entradas ou de saídas, incorrendo em inexatidões que apenas podem ser apuradas a partir do exame aprofundado de sua documentação fiscal. Destaca que disso resulta a invalidade da presente cobrança, por falta de liquidez e de certeza.

Assevera que o Auto de Infração é absolutamente inválido, não podendo ser convalidado, na medida em que os apontamentos fiscais estão completamente dissociados dos documentos fiscais e de inventário de suporte.

Revela a existência de vício de fundamentação e de descrição das infrações cometidas, o que torna absolutamente inválida a autuação.

Afirma que revisão com tais proporções conduz, em verdade, à realização de um novo

lançamento tributário, por não depender de simples ajustes aritméticos, conforme vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça.

Arremata assinalando que à luz do princípio da verdade material e da legalidade, resta evidenciada a absoluta invalidade dos itens 12, 13 e 14 do Auto de Infração.

Registra que se extrai da narrativa dos fatos, a autuação fiscal, em relação aos Itens 12, 13 e 14, exige imposto, acrescido de multa e juros, em duas situações distintas, ambas decorrentes da mesma conclusão tirada pela fiscalização a de que teria ocorrido omissão de entradas e saídas de mercadorias.

Afirma que a conclusão que representa a base da presente autuação somente foi possível porque se valeu a Autoridade Fiscal de suposto levantamento quantitativo de estoque, após análise sumária unicamente de dados de arquivos do SINTEGRA. Cita que constatada a diferença, a Autoridade Fiscal veiculou exigência do imposto com base na presunção supostamente autorizada por diplomas infralegais da legislação baiana, conforme o enquadramento legal apontado pelo Auto de Infração.

Lembra que em Direito Tributário, é cediço, as presunções legais podem ser admitidas, se adequadas ao perfil delineado pelo legislador, uma vez que o lançamento tributário é ato vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, cabendo à Autoridade Administrativa provar a ocorrência do fato gerador. Revela que não sendo possível a prova direta, a lei faculta, em alguns casos, o emprego da prova indireta, por meio da presunção.

Explica que, se tratando, a presunção, de figura excepcional, sua admissão impõe observância estrita dos requisitos a que se condiciona sua aplicação. Diz que tal rigor é necessário para que a aplicação da presunção esteja cercada de um mínimo de segurança jurídica, de modo a que a relação Fisco-contribuinte não varie de um extremo que impõe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob o signo da estrita legalidade, para o extremo de dispensá-lo de cumprir quaisquer regras para engendrar um fato gerador ficto. Menciona que o próprio legislador se atentou a essa ressalva, traduzida pelos artigos 6º e 7º da Portaria 445/98.

Explica que para se verificar se foram atendidos os requisitos mínimos para a aplicação da presunção, é de se ter em mira que toda presunção compõe-se de um fato indiciário (ou fato-índice), e um fato presumido (ou fato consequência). Diz que provado o primeiro, considera-se, observando-se a lógica prevista na lei, que o fato presumido também existe.

Informa que a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto é o fato consequência contido no art. 2º, §3º, do RICMS-BA/97; ou seja, a lei determinou, nesse caso, que o próprio fato gerador do ICMS incidente sobre tais operações fosse apurado de maneira indireta. Acrescenta citando que, por outro lado, o fato-índice veiculado naquela norma, como se abstrai da sua clara redação, é a entrada de mercadorias ou bens não registradas. Afirma que, para se considerar efetivamente ocorrido o fato gerador do ICMS, há de se ter por evidenciada a entrada de mercadorias sem registro no estabelecimento do contribuinte.

Nessa esteira, diz que o lançamento tributário tendente a exigir o ICMS com base nessa presunção precisaria provar, incontestavelmente, a entrada de mercadorias não registradas no estabelecimento: é a falta de registro dessas entradas, no fim das contas, que determina o surgimento da obrigação tributária sob o manto da presunção. Assevera que é a entrada de mercadorias sem registro, portanto, que poderia servir de suporte fático ao lançamento do ICMS.

Destaca que ignorando a sistemática legal, a Autoridade Fiscal, ao pronunciar-se sobre as Infrações 4 e 5, não fiscalizou as entradas e saídas de mercadorias processadas. Assim, declara que de provar o “fato-índice” que legitimaria a presunção em tela, impondo seu afastamento.

Afirma que, analisando-se os dispositivos legais suscitados pela autuação, vê-se que a aplicação da presunção em que se lastreia o presente caso tem por requisito a análise de sua escrituração fiscal (*“Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis ... sempre que a escrituração indicar”*). Observa que a Autoridade Fiscal limitou-se a analisar apenas e, tão-

somente, os Livros de Inventário e os arquivos do SINTEGRA, omitindo-se quanto à análise de seus livros comerciais, fiscais e contábeis.

Relata que não bastaria à Autoridade Fiscal analisar o livro Registro de Inventário, sendo imperioso que houvesse se debruçado sobre a Ficha de Controle de Estoque de cada produto. Diz ser certo que ao menos os livros fiscais de entrada e saída de mercadorias deveriam ter sido examinados.

Observa que a Autoridade Fiscal amparou-se no art. 2º, §3º, do RICMS-BA/97, para aplicar a presunção em análise. Menciona que os outros dois dispositivos apontados pela Autoridade Fiscal são os artigos 322 e 323 do RICMS-BA/97, que fazem alusão expressa, respectivamente aos livros Registro de Entradas e ao livro Registro de Saídas.

Registra que conjugando-se os dispositivos, o que se tem é que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem o destaque do imposto sempre que a escrituração nos livros de Registros de Entradas e de Registro de Saídas previstos, respectivamente, nos artigos 322 e 323 do RICMS-BA/97, não trouxerem o registro de determinadas mercadorias ou bens.

Assevera que houvesse a Autoridade Fiscal se dado ao trabalho de verificar suas Fichas de Controle de Estoque, ou ainda seu livro Registro de Entradas e seu livro Registro de Saídas, veria que a quase totalidade das entradas reclamadas foi sim devidamente escriturada.

Sustenta que a presunção somente se aplica quando esgotados todos os meios de prova ao alcance da Autoridade fiscal, causa estranheza que, nas diversas intimações que precederam à lavratura da presente autuação, a Autoridade Fiscal tenha se absterido de requerer o acesso às Fichas de Controle de Estoque e aos livros seus fiscais.

Frisa mostrar-se incontestes que a Autoridade Fiscal não esgotou, quanto à movimentação de estoque, todos os meios de investigação que estavam ao seu alcance, quedando-se omissa quanto ao exame da documentação pertinente e, bem por isso, deixando de atender à condição imposta pela legislação para fazer valer a aplicação da presunção ora em exame.

Sustenta que não tendo sido indicada pela escrituração a ocorrência de entradas ou saídas de mercadorias não registradas, posto que a escrituração pertinente não foi objeto de exame pela Autoridade Fiscal, não se cumpriu a condição imposta pela legislação, mostrando-se ilegal a presunção em que se funda a presente lavratura, impondo-se seu cancelamento.

Observa que como consequência direta do desvio de procedimento perpetrado pela fiscalização, o que se tem é que, da omissão da Autoridade Fiscal quanto ao exame da documentação pertinente, decorreu verdadeira inversão do ônus da prova em seu desfavor: a legislação manda aplicar a presunção apenas após o exame da escrituração que venha a indicar omissão de entradas ou de saídas, ou seja, primeiro cabe à Autoridade Fiscal examinar a escrituração e, se esta indicar a omissão suspeitada, só depois aplicar a presunção legal.

Destaca que ao partir direto para a presunção, sem o prévio exame da documentação relacionada à movimentação de seu estoque, a Autoridade Fiscal acabou por perpetrar a inadmissível transferência desse encargo.

Afirma que o exame da legislação em vigor, art. 130 do COTEB, revela não existir previsão para a inversão do ônus da prova para a constituição do crédito tributário. Diz que no caso de presunção legal, cabe ao Fisco provar a ocorrência das condições impostas pela legislação para legitimar a presunção.

Registra que, supondo-se, por exemplo, que após o exame das Fichas de Controle de Estoque e dos livros Registro de Entradas e de Saídas as diferenças apontadas persistissem, então o Fisco teria se desincumbido de provar a parte a ele cabível, mostrando-se hígida a aplicação da presunção. Diz que não tendo a Autoridade Fiscal se desembaraçado do dever que a legislação lhe cominou para que pudesse aplicar validamente a presunção de omissão de entradas e de saídas, mostra-se ilegal a inversão do ônus da prova, impondo a integral rejeição da acusação, formulada por vias oblíquas, quanto às supostas omissões de entradas e de saídas de mercadorias relativas



ao presente caso.

Afirma que o Auto de Infração deve ser cancelado também em virtude do cerceamento que, do desvio de procedimento, impingiu-se ao seu direito de defesa.

Revela que o referido cerceamento de defesa decorre da manobra sutil por meio da qual a Autoridade Fiscal passa a exigir imposto com base em supostas omissões de entradas e saídas de mercadorias sem esclarecer o porquê de entender que tais diferenças de estoque existem.

Menciona que para exercer com plenitude o seu direito de defesa, seria necessário, no mínimo, que a Autoridade Fiscal permitisse a compreensão da eventual infração que lhe estivesse sendo imputada. Assinala que a desconexão verificada por força do desvio de procedimento prejudica qualquer análise racional deste e, por consequência, praticamente inviabiliza a elaboração de uma defesa plena, afrontando disposto no art. 123 do Código Tributário da Bahia. Remata asseverando que, também sob este fundamento, deve ser cancelado o presente Auto de Infração.

Advoga a necessidade de cancelamento das infrações 12, 13 e 14 do Auto de Infração. Revela que os itens citados têm por fundamento presunções de omissão de entradas e de saídas de mercadorias. Frisa que verificada a ilegalidade da aplicação da presunção de omissão de entradas e de saídas ao presente caso, porque descumprida a condição imposta pela lei para validar a “prova indireta” produzida pelo Fisco, impõe-se, já de saída, o cancelamento dos itens em referência, dado o vício insanável que atinge essa parte da autuação.

Quanto à Infração 11, afirma é inválida, pois deveria a fiscalização ter apurado o valor da entrada mais recente dos estabelecimentos remetentes. Diz ser essa a interpretação juridicamente válida do art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96, afinal a operação de saída interestadual é praticada pelo estabelecimento remetente e são os valores das entradas mais recentes em relação a esse estabelecimento que devem ser verificadas. Revela que, por essa razão, os valores das entradas ocorridas em seu estabelecimento, que figura como destinatário, não se prestam para a finalidade almejada pela Fiscalização. Frisa que, por envolver transferências, e por ser o estabelecimento remetente o responsável pela aquisição das mercadorias é que devem ser avaliados os valores de entradas sob o ponto de vista do remetente. Continua aduzindo que pode o remetente adquirir mercadorias a preços inferiores ou em condições mais vantajosas, circunstância que certamente possui o condão de repercutir sobre os valores das posteriores transferências interestaduais para outros estabelecimentos do mesmo titular. Afirma ter havido a subversão da regra contida no art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96, sem que a fiscalização tivesse verificado os valores das entradas mais recentes dos estabelecimentos remetentes, como seria de rigor. Arremata firmando que, ao invés de adotar tal procedimento, o Fisco se valeu invalidamente de valores de entradas de seu estabelecimento e, o que torna necessário o cancelamento do item 11 do Auto de Infração, por erro de direito, isto é, por afronta direta ao art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96, assim como por invasão indevida da competência tributária do Estado do estabelecimento remetente.

Sustenta a improcedência das infrações 05 e 08, 15 a 24 do Auto de Infração nos termos seguintes. Destaca que o item 5 da autuação não deve prevalecer, na medida em que faz jus aos créditos sobre as operações interestaduais, calculados à alíquota de 7%. Observa que a fiscalização não verificou a qual regime de antecipação ou de substituição tributária as mercadorias se sujeitaram, tampouco verificou qual foi o tratamento conferido pelo Contribuinte a tais operações. Observa que, além de haver o direito aos créditos da não cumulatividade, há também invalidade do procedimento de fiscalização, de modo que esse item 05 da autuação deve ser cancelado.

Afirma que o item 08 do Auto de Infração é inválido, na medida em que todas as mercadorias a ele relacionadas (Anexos 11 e 12) foram remetidas, desde a origem, como bonificação, doação ou brinde. Assegura que todas as mercadorias ingressaram com a indicação do CFOP correlato de entrada. Ou seja, as mercadorias foram tratadas como bonificação, doação ou brinde pelos estabelecimentos remetentes, que destacaram o ICMS devido. Prossegue aduzindo que a fiscalização não cuidou de verificar se essas mercadorias foram ou não oferecidas à tributação em suas respectivas saídas, o que torna absolutamente inválido o Auto de Infração nesse aspecto. Afirma que o Fisco deveria verificar (o que não consta ter sido realizado neste caso concreto) se

todas as saídas se deram ou não como mercadorias para comércio.

Requer que as infrações 15 a 18 sejam afastados na medida em que não há registro de que a fiscalização tenha analisado toda a sua escrita fiscal, inclusive de períodos posteriores. Diz constar que houve a análise dos arquivos magnéticos, mas não da totalidade dos livros fiscais, razão pela qual é inválida a autuação fiscal nesse aspecto.

Alega que, por essa mesma razão, padece de invalidade a Infração 23, referente à multa por suposta falta de escrituração, bem como as infrações 19 e 20, atinentes à suposta falta de pagamento de valores a título de ICMS por antecipação. Destaca que essas últimas basearam-se, ao que se verifica dos Anexos 41 a 44, apenas de dados de arquivos magnéticos, sem a verificação dos livros fiscais.

Alega, ainda, que as multas dos Itens 21 e 22 do Auto de Infração devem ser afastadas, na medida em que as infrações não implicaram falta de pagamento do ICMS, conforme reconheceu a própria fiscalização. Diz notar-se, da descrição da suposta infração, que não é exigido valor algum a título de ICMS e, por outro lado, que as mercadorias foram regularmente tributadas. Sustenta que pelas mesmas razões, deve ser afastada a penalidade relacionada à Infração 24 do Auto de Infração, que se refere a uma suposta falta de registro de mercadorias não tributáveis.

Assevera que apesar de estar convicto de que a presente autuação será integralmente cancelada, com base em todos os fundamentos expendidos, cumpre destacar, em atenção ao princípio da eventualidade, que as multas aplicadas no presente caso não devem prevalecer.

Lembra que o art. 150, inciso IV, da CF/88, determina ser vedado, à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Diante desse dispositivo, revela que diversas discussões foram iniciadas a fim de investigar se a tal vedação poderia ser estendida às multas exigidas no âmbito de uma relação jurídica tributária.

Destaca que por diversas vezes, o STF se manifestou positivamente, ou seja, o princípio do não confisco deve ser aplicado às multas tributárias, conforme julgados da Corte Suprema cujos fragmento colaciona.

Revela que não pode a fiscalização lavrar o Auto de Infração e aplicar ainda multas nos patamares exigidos “*in casu*”, sob a pena, inclusive, de tal ato administrativo ferir o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme magistério do jurista Celso Antônio Bandeira de Mello, cujo trecho traz a colação.

Ressalta, por fim, que o STF tem considerado razoáveis percentuais que variam entre 20% e 30% do débito tributário, como dão conta as decisões proferidas nos seguintes processos: RE 239.964, Rel. Min. Ellen Gracie; AI 675.701, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; AI 755.741, Rel. Min. Cezar Peluso; AI 685.380, Rel. Min. Eros Grau; RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes.

Diz restar demonstrada, a invalidade (por ausência de capitulação legal) e a abusividade das multas, sendo absolutamente desproporcionais às infrações imputadas, sob pena de se estar praticando verdadeiro confisco, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV, da CF/88, e inaceitável em um Estado de Direito, devendo ser desconstituído esse montante decorrente do Auto de Infração lavrado.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, inclusive a juntada de documentos, bem como pela sustentação oral de suas razões.

Conclui pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração.

Nesses termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegada ausência de relatórios que descrevam as infrações, não merece acolhida, pois o Formulário SEAI (folhas 01/11) descreve as condutas autuadas, individualmente, uma a uma, com especificação dos valores exigidos mensalmente. Ademais, os

autuantes anexaram demonstrativos de débito analíticos devidamente acompanhados dos documentos fiscais que serviram de base à exigência fiscal respectiva, conforme folhas 55/351. Os prepostos fiscais tiveram, inclusive, o cuidado de acostar (à frente do formulário SEAI) uma exaustiva relação, contendo a referência a todos os demonstrativos de débito que fazem parte do presente processo, com indicação da folha em que podem ser localizados.

Entendo, por isso, que os elementos constantes dos autos são suficientes a dar conhecimento, ao sujeito passivo, da acusação fiscal, bem como da metodologia adotada para apuração da base de cálculo. Não há, portanto, correlação com os fatos, a afirmação recursal de que o lançamento foi genérico, não merecendo guarida, conseqüentemente, a tese da empresa de que houve cerceamento do seu direito de defesa.

Quanto à alegação de nulidade em função do número elevado de infrações, entendo que não merece acolhida, pois, em que pese tal elemento possa trazer alguma dificuldade ao sujeito passivo, não foi isso o que aconteceu no presente processo. De fato, o elevado número de infrações aqui se relaciona ao desdobramento, feito pelos autuantes, de infrações com a mesma tipologia, tal qual se deu, por exemplo, com as infrações 1 a 7, todas relativas a creditamento indevido.

A segregação em sete infrações, daquilo que poderia ser, apenas, uma, deu-se, em verdade, em benefício do sujeito passivo, pois lhe facilitou a compreensão da especificidade de cada uma das situações, minuciando cada uma das condutas e dando maior transparência ao lançamento. Tal se deu, também, com as infrações 15, 16, 17 e 18, as quais tratam, todas, do diferencial de alíquotas. Essa prática se repetiu com as demais infrações, decompondo em várias infrações os demonstrativos que poderiam ser apresentados de forma englobada. Não há, portanto, prejuízo ao sujeito passivo, sem o qual não se pode decretar a nulidade.

Rejeito, assim, a arguição de nulidade suscitada.

Quanto à alegação de decadência do direito de lançar os valores relativos aos fatos geradores ocorridos antes de 23/12/2009, é importante frisar que embora o Código Tributário Nacional fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme § 4º do art. 150 do CTN, cujo texto vai reproduzido a seguir:

“Art. 150. ...

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação (grifo acrescido), será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Acontece que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia (vigente à época dos fatos geradores), *in verbis*:

“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;

...”

Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN. O que nos leva a concluir que no dia 21/12/2014 (data da lavratura do presente Auto de Infração) não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações ocorridas no exercício de 2009, o que somente se daria em janeiro de 2015, com base no inciso I do Art. 107-A acima citado.

Cabe, contudo, pontuar que, em 12/06/08, o STF expediu a Súmula Vinculante nº 8 (publicada em 20/06/2008), a qual estabeleceu que “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991”, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário”. Embora o seu enunciado não o diga, as razões de decidir (que

não vincula, ressalte-se) deixaram evidente o entendimento da corte maior, no sentido de que as normas tributárias atinentes ao prazo decadencial somente podem ser veiculadas por lei complementar federal.

Tal decisão repercutiu na aplicação da legislação tributária interna ao Estado da Bahia, pois a observância dessa regra conduz a uma invalidação do dispositivo previsto na lei baiana, especificamente o inciso I do art. 107-A do COTEB que regulava o prazo decadencial para feitura do lançamento.

Nesse contexto, o dispositivo legal citado foi revogado, em 28/11/2014 (efeitos a partir de 29/11/14). Sendo assim, embora a lei estadual citada se mantivesse vigente até 28/11/2014, a PGE vem recomendando que não mais venha a ser aplicada, nos julgamentos com data posterior à expedição da Súmula Vinculante nº 08, ou seja, dia 12/06/2008, conforme se pode depreender da leitura de trecho do Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2016.194710-0” (publicado mediante Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016, em 22/11/16), reproduzido a seguir.

*“... Por conseguinte, reputamos ser cabível à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008.”*

Nesse sentido, orientou-se a manifestação do digno representante da PGE, em mesa, ao pugnar pela aplicação das regras dispostas no Código Tributário Nacional, à luz da jurisprudência mais recente do STJ.

Assim, considerando que houve pagamento do ICMS no período, conforme descrevem as Infrações 10, 11 e 20, entendo que o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, a ser considerado no presente julgamento, deve ser a data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, cujo texto reproduzo a seguir.

*“Art. 150. 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.*

*...*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Essa é a jurisprudência recente do STJ, conforme abaixo.

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. EXEGESE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP PARADIGMA 973.733/SC. SÚMULA 83/STJ.*

*1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), firmou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, considera-se apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado (grifo acrescido), pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150, e parágrafos, do CTN. Súmula 83/STJ.*

*... (AgRg no REsp 1448906 / MG. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. 2014/0086079-7. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS (1130). SEGUNDA TURMA, 17/12/15).”*

Dado o fato de que o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2014 (vide folha 01), é forçoso reconhecer que decaiu o direito de o Fisco lançar os créditos referentes a todos os fatos geradores ocorridos anteriormente a 22/12/2009. Diferentemente do que alega o sujeito passivo, o ato que põe fim a fluência do prazo decadencial é a DATA DA LAVRATURA e não a DATA DA CIÊNCIA. Isso porque aquela (data da lavratura) é o elemento que constitui o crédito e lhe dá publicidade com o registro no sistema (vide folha 584), revelando-se a intimação como a mera cientificação do ato praticado.

Por conseguinte, mantém-se válido o lançamento apenas naquilo que concerne aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/12/2009.

Assim, entendo que não existe justa causa para se exigir os valores relativos aos meses de out/09 (Infração 4) e jul/09 (Infração 6), devendo tais valores serem excluídos do presente Auto de Infração, ressaltando que as exigências fiscais contidas nas infrações 08, 15 e 17, embora relativas a período anterior, não foram alcançadas pela decadência tendo em vista que tais condutas representam “falta de recolhimento”, o que atrai a incidência da regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, em conformidade com a orientação contida no Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2016.194710-0, acima citado.

No mérito, o sujeito passivo se insurgiu em relação a todas as vinte e quatro infrações, aduzindo argumentos que passo a enfrentar, conforme a seguir.

Quanto à Infração 01, a acusação fiscal é “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para integrar o ativo permanente do estabelecimento ...*”. Trata-se de uma única aquisição, representada pela Nota Fiscal nº 1146 (cópia à folha 56) que acoberta a aquisição de um “SWITCH”, em relação ao qual a empresa se creditou integralmente do imposto incidente na operação. O sujeito passivo não nega o fato, ou seja, o creditamento, asseverando que não existe irregularidade na sua conduta.

Analisando o documento fiscal acostado à folha 56, é possível concluir que se trata de um equipamento destinado ao ativo imobilizado da empresa, não sendo possível, por isso, fazer-se o aproveitamento integral do crédito, somente sendo possível fazê-lo à fração de 1/48, conforme determina o art. 29, § 6º, inciso I da Lei nº 7.014/96.

Noto, contudo, que o Auto de Infração incorreu em excesso, pois a glosa do crédito não poderia alcançar todo o valor do imposto creditado, mas apenas a fração de 47/48 do seu montante. Por isso, reduzo o valor da exigência fiscal para R\$488,50 ( $R\$498,89 \times 47/48$ ).

As infrações 2 e 3 foram abordadas conjuntamente pelo recurso. Assim, tratá-las-ei, igualmente de forma global. Ambas se referem a “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...*”. O sujeito passivo não nega o fato, limitando-se a afirmar que a extemporaneidade no aproveitamento do crédito não lhe retira o direito ao creditamento.

Analisando as mercadorias descritas nos demonstrativos de débito respectivos, é possível notar que as aquisições autuadas se referem a itens descritos como “lâmpada”, “reator” e “carregador de bateria”, todos classificados como material e uso/consumo do estabelecimento, pois são peças de reposição e possuem vida útil que não ultrapassa o exercício seguinte. Ademais, ainda que o contribuinte assevere que os reatores e as lâmpadas fluorescentes tenham longa duração, possuem, contudo, valor unitário inferior a R\$50,00, o que recomenda (com base nas práticas contábeis geralmente aceitas) que sejam alocadas como itens de uso/consumo. Tenho por procedentes as infrações 2 e 3, não merecendo reparo a Decisão recorrida neste ponto.

Na Infração 4, a acusação fiscal é de “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto ...*”. O sujeito passivo afirma tratar-se de “expositores”, mercadorias que defende possuir o direito ao crédito, pois se destinam ao desempenho de sua atividade comercial.

Ainda que venham a ser empregados na atividade comercial da recorrente, tais aquisições não podem ensejar o direito ao crédito, pois os expositores não serão objeto de saída posterior tributada, não havendo, por isso, qualquer lógica que explique o creditamento do imposto que incidiu na operação anterior. A Infração 4 é Procedente.

A Infração 5 contém a acusação de “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, ...*”. À folha 1075, o sujeito passivo afirma que a autuação não deve prevalecer, neste ponto, alegando que faz jus ao crédito de 7% nas compras interestaduais. Alega que os autuantes não verificaram qual o regime tributário das mercadorias autuadas.

O exame do Demonstrativo de Débito (folhas 79/88) revela que as mercadorias adquiridas são

calçados, aparelhos celulares e travesseiros, todas enquadradas no regime de substituição, conforme dispõe o art. 353, inciso II, itens “32”, “35” e “41”, respectivamente. Estando enquadradas no regime de ST, não poderia, o sujeito passivo, fazer uso do crédito, pois a fase de tributação se encontra encerrada, incidindo em violação ao art. 97, inciso IV, alínea “b” do RICMS/97. A Infração 5 é Procedente.

A exemplo do que fizera para as infrações 2 e 3, abordarei de forma englobada as infrações 6 e 7, pois essa foi a abordagem proposta pelo presente recurso. Ambas as infrações tratam de *“Utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, ...”*. O sujeito passivo contesta o lançamento, afirmando que a única justificativa da autuação é que não foram apresentados os documentos fiscais legitimadores do crédito. Alega que os créditos são legítimos, mas não deduz qualquer argumentação que pudesse elidir a autuação, limitando-se a discorrer, genericamente, sobre a sistemática da não cumulatividade, conforme folhas 1046/1058.

O sujeito passivo precisaria fazer a apresentação dos documentos fiscais que dão respaldo ao crédito lançado em sua escrita, o que não ocorreu, deixando de se desincumbir do ônus probatório e sucumbindo às provas acostadas ao processo. As infrações 6 e 7 estão mantidas.

A Infração 8 acusa a empresa de *“Falta de recolhimento nos prazos regulamentares do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros Fiscais próprios, ...”*. A empresa alega que as mercadorias autuadas referem-se a remessas de bonificação, doação ou brinde, tendo tido o ICMS destacado pelo remetente.

O exame dos demonstrativos de débito relativos a essa infração (folhas 100/103) revela tratar-se de operações de entrada em remessa de brindes, procedimento que se encontra disciplinado pela regra prevista nos incisos I a III do art. 565 do RICMS-BA/97, abaixo reproduzidas.

*“Art. 565. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:*

*I - lançar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;*

*II - emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, Nota Fiscal com lançamento do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados do emitente da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: “Emitida nos termos do art. 565 do RICMS-BA”;*

*III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso anterior no Registro de Saídas, na forma regulamentar.”*

Como se pode ver, a partir da leitura do texto regulamentar acima reproduzido, o adquirente dos brindes precisa emitir e lançar a nota fiscal respectiva em seu livro Registro de Saídas, com o débito do imposto.

O contribuinte não fez prova da quitação do imposto, ônus processual que lhe cabe já que se trata de fato extintivo do crédito tributário cujo surgimento não se pôs em dúvida. Assim, entendendo que restou caracterizada a Infração 8. Mantido o lançamento.

As Infrações 9 e 10 foram abordadas em conjunto pela recorrente. A Infração 09 refere-se a *“Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, ...”*. Já a Infração 10 refere-se a *“Recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ...”*. A recorrente alega que as infrações são improcedentes, acusando a autoridade fiscal de ter se baseado, exclusivamente, nos arquivos magnéticos, os quais afirma conter inexatidão.

Examinando os demonstrativos de débito, é possível notar que os autuantes especificaram cada uma das operações autuadas, tendo discriminado a descrição do produto, a base de cálculo e o ICMS devido, conforme folhas 111/114. O contribuinte apresentou alegações genéricas, sem apresentar qualquer prova, ainda que por amostragem, que indique ter tributado as operações

indicadas, pois o demonstrativo fiscal contém poucos produtos, não demandando um esforço maior nesse sentido.

Assim, entendo que a recorrente não apresentou, quando poderia fazê-lo, elementos capazes de elidir a autuação, a qual restou incólume. As Infrações 09 e 10 são, portanto, procedentes.

A Infração 11 acusa o contribuinte de *“Recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ...”*. O sujeito passivo contesta o lançamento, tendo alegado que a fiscalização deveria ter apurado o valor da entrada mais recente dos estabelecimentos remetentes.

Examinando os elementos do processo, é possível notar que os autuantes acostaram, às folhas 116/126, um demonstrativo de débito no qual se encontram listadas todas as operações de saída autuadas, devidamente correlacionadas com as operações de entrada mais recente, com identificação (desta última) da data, da nota fiscal, do preço unitário e do CFOP.

Assim, diferentemente do que afirma o sujeito passivo, os autuantes compararam as saídas (por transferência) com o valor unitário das entradas mais recentes, atendendo ao disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96.

A constatação de diferenças, a menor, entre a base de cálculo das saídas por transferência e a das entradas mais recentes é elemento suficiente à caracterização da infração, fato que, por si só, autoriza o lançamento fiscal. A Infração 11 é Procedente.

As Infrações 12, 13 e 14 foram contestadas de forma conjunta, pois se referem, todas, a diferenças apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques. A primeira refere-se a *“Falta de recolhimento de ICMS constatado pela diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, ...”*. A Infração 13, por sua vez, refere-se a *“Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, ...”*. Já a Infração 14 se refere a *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os 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, ...”*.

A recorrente se insurge, afirmando que não houve omissões de saídas nem de entradas. Assegura que todas as operações foram objeto de regulares lançamentos e questiona a cobrança do imposto por presunção. Alega nulidade do lançamento e afirma que os fiscais basearam o lançamento, exclusivamente, nos arquivos magnéticos sem que tenha examinados os seus livros fiscais.

Inicialmente, é importante que se diga que a presunção levada a efeito pela fiscalização decorre de autorização legal, prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito.

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*...  
§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*...  
IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;  
...”*

A recorrente não se encontra, contudo, impedida de fazer prova em contrário, devendo, para tal,

trazer elementos ao processo que evidenciem que as diferenças apuradas pela fiscalização não decorrem de saídas omitidas.

Ora, as diferenças apuradas no levantamento quantitativo não representam um número em si, isolado, mas decorre de uma operação aritmética entre os estoques (inicial e final), as compras e as vendas. Os autuantes instruíram o Auto de Infração com a relação das notas fiscais de entradas, de saída, valor dos estoques (final e inicial) e a relação dos preços médios utilizados para apuração do *quantum debeatur*, conforme folhas 127/173.

O sujeito passivo não apresentou qualquer incorreção nos dados apresentados, limitando-se a afirmar, genericamente, que não houve diferenças, atitude que, por si só, é inapta a elidir a autuação, restando íntegro o lançamento neste ponto. As Infrações 12, 13 e 14 são Procedentes.

As infrações 15 a 18 foram atacadas de forma conjunta. As Infrações 15 e 16 possuem a mesma tipologia, qual seja, *“Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, ...”*. Já para as Infrações 17 e 18, ambas as acusações são de *“Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, ...”*. Ou seja, as quatro infrações tratam da falta de recolhimento do diferencial de alíquotas. O sujeito passivo pede o cancelamento das infrações ao argumento de os autuantes não analisaram a escrita fiscal da recorrente.

Analisando os demonstrativos de débito acostados ao processo pelos autuantes, é possível notar que foram relacionadas todas as notas fiscais objetos da aquisição de mercadorias que serviram de base à acusação, devidamente acompanhadas de cópias dos documentos fiscais respectivos, conforme folhas 174/284.

Embora alegue que o Fisco não fez o exame de sua escrita, o contribuinte deixa de apresentar qualquer prova do lançamento dos valores que estão sendo objeto de cobrança no presente lançamento, sucumbindo às provas acostadas pelo Fisco.

Ora, como não se desincumbiu do seu ônus processual em provar a ocorrência do fato extintivo alegado, entendo que restaram caracterizadas as infrações 15, 16, 17 e 18. Lançamento mantido.

As infrações 19 e 20 serão tratadas conjuntamente, em coerência com as razões defensivas. As duas infrações tratam de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, sendo que a Infração 19 refere-se a *“falta de recolhimento”*, enquanto que a Infração 20, a *“recolhimento a menos”*. Em seu recurso, o sujeito passivo afirma que essas infrações devem ser afastadas uma vez que os autuantes não examinaram a escrita fiscal do estabelecimento, tendo o lançamento se baseado em dados de arquivos magnéticos.

Examinando os demonstrativos de débito acostados ao processo pelas autoridades fiscais, é possível notar que o lançamento apresenta uma relação individualizada de cada um dos documentos fiscais que acobertaram as operações autuadas, tendo sido acostadas cópias dos documentos fiscais respectivos, conforme folhas 285/318.

Da mesma forma que agiu em relação às infrações anteriores (15 a 18), o contribuinte limita-se a tecer uma consideração genérica (no sentido de que o trabalho baseou-se nos arquivos magnéticos), sem trazer qualquer elemento que pudesse elidir a autuação. As cópias dos documentos fiscais anexados ao processo pelos autuantes estão a revelar, inclusive, que o lançamento não se limitou ao exame dos arquivos magnéticos, diferentemente do que assevera a empresa, pois foram colhidas provas das aquisições relacionadas.

Como o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus processual em provar o lançamento e recolhimento do imposto relativo às operações listadas nos demonstrativos de débito, entendo que restaram caracterizadas as condutas contrárias ao direito. As infrações 19 e 20 são Procedentes.



As Infrações 21 e 22 referem-se à multa pela falta de pagamento do imposto relativo à antecipação tributária (total e parcial), na entrada de mercadorias adquiridas fora do Estado. O contribuinte não nega a conduta que lhe foi atribuída, limitando-se a requerer o afastamento das multas ao argumento de que não implicaram em falta de pagamento do ICMS. Como não negou o fato, entendo que restaram provadas as infrações 21 e 22.

Quanto ao pleito de cancelamento da multa, tratá-las-ei ao final, juntamente com o pleito de invalidação das demais multas, deduzido pela empresa.

A Infração 23 refere-se a “*Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...*”. A empresa contesta o lançamento, alegando que os fiscais não chegaram a examinar a sua escrita, tendo se limitado aos arquivos magnéticos.

Diferentemente do que alega a empresa, os autuantes não somente apresentaram uma relação de notas fiscais não registradas, mas também acostaram cópias dos documentos fiscais que acobertaram operações de entrada no estabelecimento da recorrente, revelando que o trabalho não se limitou aos arquivos magnéticos.

Como o sujeito passivo nada aduziu em sua defesa, entendo que restou provada a Infração 23.

Noto que a decisão de piso já havia feito a aplicação retroativa da alteração ocorrida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7014/96, reduzindo a multa imposta a 1%.

Na Infração 24 a acusação fiscal é de “*Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, ...*”. A exemplo do que fizera em relação às infrações 19 e 20, o contribuinte não nega a conduta que lhe foi atribuída, limitando-se a requerer o afastamento das multas ao argumento de que não implicaram em falta de pagamento do ICMS. Igualmente não foi negado o fato, restando provada a infração 24.

Quanto à alegação da confiscatoriedade das multas aplicadas, é importante que se diga que os percentuais aplicados encontram-se previstos no art. 42 da Lei nº 7.014/96, não sendo possível, a esse colegiado, afastá-las sob pena de se incorrer em violação ao quanto disposto no art. 167, inciso I do RPAF, o qual subtrai ao Consef a competência para apreciação de inconstitucionalidade da norma posta, conforme abaixo.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

*I - a declaração de inconstitucionalidade;  
...*”

Quanto ao pedido de dispensa das multas por descumprimento de obrigações acessórias (infrações 19, 20 e 23), deduzido pela recorrente, entendo que não merece ser acolhido haja vista a grande quantidade de documentos fiscais que deixaram de ser registrados pela empresa, conforme demonstrativos acostados às folhas 285/318 e 332/345, revelando-se que a conduta autuada decorre de uma prática reiterada do contribuinte.

Assim, denego o pedido de cancelamento da multa.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado nas infrações 1, 4 e 6, conforme demonstrativos de débito abaixo.

#### **INFRAÇÃO 01:**

mai/10	R\$	488,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>488,50</b>

#### **INFRAÇÃO 04:**

<b>MÊS</b>	<b>VALOR</b>	
abr/10	R\$	<b>10,06</b>
out/10	R\$	<b>67,29</b>
nov/10	R\$	<b>36,72</b>
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>114,07</b>

**INFRAÇÃO 06:**

MÊS	VALOR
mar/10	R\$ 1.685,98
mai/10	R\$ 80,56
jul/10	R\$ 2.945,07
set/10	R\$ 26,68
nov/10	R\$ 126.625,47
dez/10	R\$ 110,38
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 131.474,14</b>

**VOTO DIVERGENTE**

Em que pese o sempre abalizado voto do n. Conselheiro Relator, divirjo de seu entendimento quanto as infrações 21 e 22 referentes às multas percentuais sobre a parcela do ICMS antecipação parcial, relativas a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

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

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

Assim, deixo claro que a multa lançada é decorrente pelo descumprimento de uma simples obrigação com natureza acessória para este tipo de lançamento.

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

Pela sua pertinência, faço a transcrição do citado dispositivo:

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

*I – à capitulação legal do fato;*

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

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

Creio veementemente que não.

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

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

*I - se declarados espontaneamente:*

*a) atraso de até 15 (quinze) dias: 2% (dois por cento);*

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

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

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

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

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

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

**Art. 42.**

(...)

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

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

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

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

Cabe lembrar que, quando não há pagamento da antecipação parcial, há a cobrança do imposto e da mesma multa de 60%, ou seja, numa conduta muito mais gravosa, a penalidade é a mesma, pois a situação só difere quanto a cobrança do imposto não pago já que a multa é a mesma.

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

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

Nesta toada, julgo Procedente o Recurso Voluntário apresentado, reduzindo as multas originalmente propostas nas infrações 21 e 22 para 20% do valor histórico, consoante o art. 158 do RPAF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298627.0005/14-0**, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$518.340,74**, acrescido das multas de 100% sobre R\$23.084,97, 70% sobre R\$4.549,50 e 60% sobre R\$490.706,27, previstas no art. 42, incisos III, II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$5.645,28** e multa percentual no total de **R\$8.199,95**, previstas nos incisos II, “d”, c/c § 1º, IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Valnei Sousa Freire e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RODRRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS