

PROCESSO - A. I. Nº 170623.0017/18-4
RECORRENTE - MARCOS A. A. MAGALHÃES
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0410-06/20
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27/12/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0319-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. Exercício de 2013 alcançado pela decadência com base na inteligência do art. 174, I do CTN e na Súmula 12 do CONSEF. Existe pertinência na exigência da diferença de alíquotas em relação aos fatos geradores do exercício de 2014. Infração subsistente em parte. 2. MULTA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. Descabe a alegação defensiva de que o objeto da autuação envolve mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em decorrência do julgamento proferido pela 6ª JJF, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração nº 170623.0017/18-4, lavrado em 26.12.2018, dado ciência do mesmo em 03.01.2019, no valor original de R\$26.821,02, decidindo pela Improcedência das infrações 01, 02 e 03, e, Nula a infração 05, sendo objeto da ação as infrações 04 e 06, assim descritas:

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 26/12/2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor original de R\$26.821,02 bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 04 - 06.05.01

Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Valor: R\$6.444,01

Fatos Geradores: Junho, Agosto, Outubro a Dezembro de 2013; Maio, Agosto e Outubro de 2014.

Infração 06 - 07.15.03

Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Valor: R\$ 8.793,10

Fatos Geradores: Fevereiro a Dezembro de 2014.

Analizando o Auto de Infração em apreço, a Defesa apresentada pela autuada, protocolada em 01.03.2019, fls. 148 a 175, e a Informação Fiscal prestada pela autuante, protocolada em 06.11.2020, fls. 181 a 184, em sessão do dia 04.12.2020, fls. 227 a 237 do processo, assim decidiu a 6ª JJF:

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para fins de cobrança de ICMS, composto por 6 (seis) infrações a saber:

Infração 01 - 01.02.02 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento;

Infração 02 - 02.01.03 – Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações regularmente

escrituradas com doação/bonificação como não tributáveis;

Infração 03 - 02.14.04 – Falta de recolhimento do ICMS devido por Responsabilidade Solidária, nas entradas de mercadorias decorrentes de operações ou prestações interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

Infração 04 - 06.05.01 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual;

Infração 05 - 07.02.02 – Retenção e recolhimento a menos do ICMS devido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes;

Infração 06 - 07.15.03 – Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial.

Preliminarmente afasto o pedido de diligência porquanto considero suficientes os elementos constantes dos autos para fins da devida formação do convencimento acerca das matérias em questão. Afasto também a nulidade suscitada quanto ao lançamento como um todo, registro entretanto que questões específicas a cada infração serão examinadas oportunamente.

Examinando à alegação em relação à INFRAÇÃO 01 de que as notas lançadas nos respectivos demonstrativos se referem a produtos para uso e consumo final, imobilizado e brindes, conforme afirmou comprovar todas as notas destacadas em planilhas com suas devidas informações.

Em primeiro lugar devo registrar não ter localizado nos autos a alegada existência de “notas destacadas em planilhas com suas devidas informações”, pois nem mesmo consta do CD apresentado pela defesa à fl. 179-A.

Contudo perquirindo a pertinência da alegação defensiva junto a planilha de memória do levantamento fiscal apresentada pela Autuante à fl. 144, verifiquei que os produtos envolvidos nesta exigência tributária não se enquadram como destinados ao uso e consumo do estabelecimento se considerada a atividade varejista de comércio de artigos esportivos exercida pela Impugnante. Veja-se:

Data	Descrição	VlCredAud	SUB TOT
18/02/2014	PULL BUOY 666/67/68 HAMMERHEAD	6,47	6,47
29/07/2014	TECIDO PLANO SORTIDO LEVE	260,00	260,00
04/09/2014	PULL BUOY 666/67/68 HAMMERHEAD	12,94	
16/09/2014	MANGUITO WARMER MIZUNO	6,84	19,78
14/10/2014	TECIDO PLANO SORTIDO LEVE	1.512,51	
13/10/2014	PULL BUOY 666/67/68 HAMMERHEAD	12,94	1.525,45
31/07/2015	TECIDO PLANO SORTIDO LEVE	5,27	5,27
31/08/2015	PORTA MEDALHAS APG3071 OLYMPICUS	277,20	277,20
30/09/2015	BOMBA DE AR ESPECIAL TOPER	4,97	4,97
30/09/2015	BOMBA DE AR ESPECIAL 411619 TOPER	9,94	
30/09/2015	EXTENSOR MULTI TENSÃO	3,78	
31/01/2015	TECIDO PLANO SORTIDO LEVE	870,00	883,72
	TOTAIS	2.982,86	2.982,86

Tratam-se de material para uso esportivo em geral, inclusive até mesmo o produto “TECIDO PLANO SORTIDO LEVE” pode ser passível de comércio nesse tipo de atividade empresarial. Destarte, considero improcedente a infração 01.

Adentrando ao exame de pertinência em relação à INFRAÇÃO 02 que tem por espeque a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações regularmente escrituradas com doação/bonificação como não tributáveis, cabe pontuar inicialmente que se trata de exigência tributária que recai exclusivamente sobre operações de saídas de mercadorias realizadas pela própria Impugnante, que conforme se depreende da acusação fiscal foram realizadas sem incidência da tributação do ICMS.

Se faz mister esse registro para circunscrever o tema que será perscrutado, pois a defesa trouxe arguições que não se apresentam alinhadas ao objeto desta autuação, haja vista ter alegado que:

“Alega que os itens autuados se referem a “mochilas” de uso escolar e, como tal, está inserida no rol de mercadorias sujeitas à substituição tributária.”

O nobre Agente de Tributos NÃO EXAMINOU os livros de Registro de Entradas e de Registro de Apuração de ICMS e, também, os DAE’s e, por conta disso, equivocadamente lançou nos meses de janeiro, fevereiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2014, **indevida multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial**, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Entretanto, nessa infração foi verificado que as notas questionadas são notas que contém o produto mochilas e NCM começados com 4202.1 e 4202.9 (uso estudantil/papelaria), ou seja, **a defendente é contribuinte por substituição tributária e não por antecipação parcial**, tendo pago os tributos em dia, conforme se depreende da documentação acostada, motivo pelo qual a infração não merece prosperar.”

(Sublinhados sem negrito nosso)

Deste modo, vê-se que os argumentos defensivos estão desfocados do objeto da infração 02, contudo examinando a escorreiço da acusação fiscal, reputo estar devidamente comprovado, vide demonstrativo às fls. 52 a 54, que a Impugnante realizou operações a partir do “CFOP 5.910 - Remessa em bonificação, doação ou brinde”, que representa operação que dispensa o destaque do ICMS com espeque nos artigos 388 e 389 do RICMS. Veja-se:

Art. 389. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:

§ 1º É dispensada a emissão de nota fiscal na entrega de brinde ao consumidor ou usuário final.

Desta maneira, considero improcedente a infração 02.

Quanto à INFRAÇÃO 03, “Falta de recolhimento do ICMS devido por Responsabilidade Solidária, nas entradas de mercadorias decorrentes de operações ou prestações interestaduais; “, não assiste razão à defesa quanto a alegação de que a substituição tributária dos produtos adquiridos sob as NCMs 4202.1 e 4202.9, foram recolhidas pelo fornecedor, que disse ter sido em sua maioria adquiridos junto a empresa NIKE, pois esta fornecedora teria inscrição como substituto tributário no Estado da Bahia. Pois a Autuante anexou à sua informação fiscal diversas notas fiscais de venda para a Impugnante, emitidas pela Nike onde não se observa destaque do ICMS-ST.

Todavia, examinando o teor do PROTOCOLO ICMS 109, DE 10 DE AGOSTO DE 2009, consta na ementa que o mesmo dispõe sobre: “... sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria. “ grifei, e o seu anexo único dispõe que estão afetados pela substituição tributária os NCMs “4202.1 e 4202.9” referente aos produtos “Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes”. Veja-se:

PROTOCOLO ICMS 109, DE 10 DE AGOSTO DE 2009 - ANEXO ÚNICO

CÓDIGO NCM/SH	DESCRIÇÃO
4202.1e 4202.9	Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes

Nessa esteira a conclusão é que a despeito de se coincidirem os NCMs tanto no PROTOCOLO ICMS 109, DE 10 DE AGOSTO DE 2009, como no ANEXO 1/2014 do RICMS, este que no item 27.5 discrimina os mesmos NCMs para texto “Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes - 4202.1 e 4202.9”, o regime de substituição tributária não alcançaria as operações com MOCHILAS, em primeiro porque a descrição deste produto não coincide com a indicada nos referidos anexos a despeito de se tratar de mesmos NCMs.

É que, para fins de enquadramento de um produto no regime de substituição tributária há que haver coincidência entre o NCM e descrição da mercadoria constante da nota fiscal com a descrição do texto legal respectivo, assim descabe a pretensão da Autuante com a relação à exigência em tela.

E em segundo lugar, conforme ementa dos protocolos ICMS 109/09 – BA e SP e ICMS 28/10 – BA e MG, estes tiveram por desiderato alcançar “a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria. “ Grifei. O qual não se trata da atividade exercidas pela Impugnante.

No mesmo sentido o Parecer Nº: 3853/2017 da Ditrí/Gecot. Veja-se:

“RESPOSTA

Conforme entendimento já pacificado nesta Diretoria de Tributação, nas operações interestaduais com os produtos classificados na posição 4202 da NCM, aplicar-se-á o regime de substituição tributária apenas quando se tratarem de maletas e pastas destinadas à guarda de materiais escolares e documentos. Tratando-se de produtos com destinação diversa, a exemplo daqueles utilizados em viagens e atividades esportivas, prevalece o regime normal de tributação, visto que a aplicabilidade da substituição tributária pressupõe necessariamente a adequação do produto à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente.

Ressalte-se, porém, que o regime de substituição tributária nas operações realizadas no Estado da Bahia tem um alcance maior, ou seja, tratando-se de operações internas com os produtos classificados na posição NCM 4202, se encontram incluídos na regime de substituição tributária tanto as maletas e pastas para documentos e de estudante, como os baús, malas e maletas para viagem (itens 12.5.0 e 12.5.1 do Anexo I do RICMS/BA, com a redação atual dada pelo Decreto nº 17.303, de 27/12/16, efeitos a partir de 01/02/2017).

Dessa forma, tratando-se de produtos classificados na posição 4202 da NCM, aplicar-se-á o regime de substituição tributária interna quando se tratarem de mochilas, bolsas e maletas para estudantes e para guarda de documentos, bem como baús, malas e maletas para viagem. Tratando -se de mochilas e bolsas esportivas utilizadas para o transporte de artigos esportivos, não será aplicável o regime de substituição tributária nas operações realizadas em território baiano (assim como ocorre nas operações interestaduais), visto que tais produtos não atendem à destinação específica estabelecida pelo legislador para fins de aplicabilidade do referido regime de tributação.

Conclui-se, portanto, que as operações de comercialização das mochilas esportivas e bolsas esportivas

citadas pela Consulente em sua inicial, e classificadas nas posições NCM 42021900 e 42029900, devem sofrer tributação normal do imposto, tanto nas operações interestaduais como nas operações internas, na medida em que se destinam ao transporte de artigos utilizados em atividades esportivas.

Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.

É o Parecer. “

Destarte, considerando que a atividade econômica da Impugnante não se refere a comércio de produtos para papelaria, considero que de fato não haveria pertinência na exigência do ICMS-ST sobre as aquisições de MOCHILAS, que entre os itens listados na planilha da Autuante constam com a denominação de “everyday back pack”.

Bem como não verifiquei no rol de produtos autuados pela infração 03 nenhum que estivesse enquadrado no regime de substituição tributária. Improcedente a infração 03.

Em relação à INFRAÇÃO 04, que trata de exigência em relação a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais, verifico inicialmente a arguição de decadência em relação ao exercício de 2013.

É sabido que a jurisprudência hodierna, acompanhada pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF/BA, com o aval da Procuradoria Geral do Estado da Bahia – PGE, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, é no sentido de considerar alcançado pela decadência e impedidos de fomentar a constituição do crédito tributário pelo Estado, os fatos geradores ocorridos para mais de cinco anos com fundamento art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Todavia, os fatos geradores relativos à INFRAÇÃO 04, que trata de exigência em relação a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais, haja vista não atender ao critério de haver apuração e recolhimento do tributo, considerando sobretudo que se tratam de obrigação tributária que obedece a rito próprio, incide sobre cada aquisição interestadual realizada, tendo sua apuração individual e apartada da apuração mensal ocorrida através do conta corrente do ICMS, devem ter o prazo decadencial contados a partir da inteligência do art. 174, I do CTN, que prevê a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

E por conseguinte, o prazo de termo ad quem para fins de lançamento livre da decadência passa a ser 31/12/2018, que considerando a data da lavratura do auto de Infração que se deu em 26/12/2018, estariam, em princípio, inalcançados pela decadência.

Entretanto, a Súmula 12 do CONSEF determina seja a data da ciência do lançamento do crédito tributário a que deve ser observada para fins da contagem do prazo decadencial. De modo que, ainda que se aplique à INFRAÇÃO 04 a inteligência do art. 174, I do CTN para fins de cognição acerca da decadência, implicando na contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado e por conseguinte estendendo o termo ad quem para fins de lançamento livre da decadência para 31/12/2018, ainda assim, considerando que conforme registro constante da fl. 04, a ciência do lançamento se deu em 03/01/2019, estão peremptoriamente alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos em 2013.

Dando continuidade a pertinência do lançamento a que se refere à infração 04, (exercício de 2014), passo a analisar a alegação defensiva de que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto referente à diferença de alíquota se dá por substituição tributária e estaria sob responsabilidade do remetente da mercadoria.

Nessa esteira, cabe observar que a substituição tributária a que se referiu a defesa só tem cabimento quando se tratar de operação interestadual em que o destinatário neste Estado seja um consumidor final não inscrito como contribuinte do ICMS, situação que por óbvio não se enquadra à matéria. Veja as cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 93/2015:

Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

Remanesce procedente, portanto, a infração 04 em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2014.

Ao abordar sobre a INFRAÇÃO 05, que acusa a Impugnante de proceder com a retenção à menor do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações internas subsequentes para contribuintes localizados neste estado, ponderou a defesa que a empresa não efetua venda para contribuintes, e por isso não poderia ser considerado sujeito passivo por substituição. E em outro giro, apontou que embora a NF n.º 61822 tenha sido lançada no mês de 01/2015 no relatório o fiscal está sendo exigido em 12/2014.

De fato, a Impugnante exerce a atividade de comércio varejista, conforme dados cadastrais “4763602 - Comércio varejista de artigos esportivos”, e nessa circunstância não lhe seria exigido a retenção do ICMS-ST em suas operações de saídas de mercadorias.

Nessa esteira, também resta configurado erro de fulcro do lançamento do crédito tributário, porquanto a acusação fiscal, o enquadramento legal e na tipificação de multa, estão em desacordo com os elementos fáticos do entorno da acusação fiscal, haja vista que os primeiros se referem a falta de retenção pelas saídas de mercadorias (descabida para a atividade de varejo), enquanto que os demonstrativos do levantamento fiscal se referem a ANTECIPAÇÃO DO ICMS pelas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Veja-se:

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Lei 7.014/96

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

RICMS/2012

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

TIPIFICAÇÃO DE MULTA

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

e) quando não for retido o imposto pelo sujeito passivo por substituição;

Destarte, é nula a infração 05 com espeque nos incisos II e alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF, e conforme Súmula 01/02 do CONSEF. Veja-se:

Art. 18. São nulos:

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Passando a tratar da INFRAÇÃO 06, que se refere a exigência quanto a antecipação parcial, não assiste razão à defesa a alegação de que foi verificado que as notas questionadas são notas que contém o produto mochilas e NCM começados com 4202.1 e 4202.9 (uso estudantil/papelaria), ou seja, disse que em relação a estas aquisições a defendanté é contribuinte por substituição tributária e não por antecipação parcial.

E que, como já explicado acima, quando do exame da infração 03, o regime de substituição tributária não alcança as operações com MOCHILAS, em primeiro porque a descrição deste produto não coincide com a indicada nos referidos anexos a despeito de se tratar de mesmos NCMs.

E em segundo lugar, conforme ementa dos protocolos ICMS 109/09 – BA e SP e 28/10 – BA e MG, estes tiveram por desiderato alcançar “a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria.”.

Deste modo, considero subsistente a infração 06.

Quanto a alegação de que a multa seria confiscatória e abusiva, cabe registrar que este tribunal administrativo não possui competência para emitir juízo de valor em relação a matéria positivada no ordenamento jurídico pátrio. A multa foi devidamente aplicada conforme previsão na Lei 7.014/96, portanto é justa e de direito.

Voto pela procedência parcial do presente Auto de Infração, que passa a ser exigido com as alterações de valor indicadas abaixo:

INFRAÇÃO	VL LANÇADO	DEDUZIDO	VL JULGADO
I	2.982,86	2.982,86	0,00

2	1.052,35	1.052,35	0,00
3	5.771,28	5.771,28	0,00
4	6.444,01	5.552,20	891,81
5	1.777,42	1.777,42	0,00
6	8.793,10	0,00	8.793,10
TOTAIS	26.821,02	17.136,11	9.684,91

Ciente da decisão acima transcrita, inconformada, a Recorrente, devidamente assistida pela causídica Liz Esteves Ferreira Rocha, OAB/BA nº 32.056, apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 22.02.2021, fls. 247 a 267, pugnando pela mesma, objeto de análise de minha parte, o que ora faço.

Demonstra inicialmente a tempestividade do Recurso ora apresentado, requerendo sua apreciação e analisa a autuação, transcrevendo o teor das infrações que inicialmente lhe foram imputadas e, demonstrando inconformidade com o julgamento das infrações 04 e 06, trata do que denomina **DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO E DA MULTA ADVINDA DO AUTO DE INFRAÇÃO**.

De relação ao tópico acima diz estar suspensa a exigibilidade do quanto reclamado pelo fisco, assim como os acréscimos determinados na autuação, por força do que estabelece o artigo 151 do CTN, a seguir transcrito:

ART. 151;Suspendem-se a exigibilidade do crédito tributário:

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo;

Em seguida passa a abordar o tema **DA ABUSIVA APLICAÇÃO DA MULTA NO PERCENTUAL DE 60%**.

Diz que a multa sobre as infrações tributárias tem o objetivo de disciplinar o contribuinte e que no caso presente não se comprova a intenção ou premeditação da Recorrente em fraudar o fisco.

Referência o fato de que, sendo o valor da multa aplicada passível de enquadramento como inconstitucional, por configurar confisco, é corriqueira a posição do Fisco no sentido de não apreciar a matéria de direito apresentada, por entender que foge a sua alçada de competência.

Sobre tal posicionamento, diz que já há posição sedimentada em sentido contrário, transcrevendo julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais – 1ª Turma, que transcreve e comenta.

Sobre o tema transcreve ensinamento do jurista Sacha Calmon Navarro Coelho, abaixo reproduzido:

“Quanto ao limite quantitativo entendemos que não podem as multas chegar ao confisco. Todavia determinar o montante destas, em atenção a este postulado, é muito difícil. Afinal há que evitar o periculum in mora e dissuadir os infratores. As multas funcionam em busca desse objetivo.

O direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitindo, ora no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente estatuídas como UPFEMG (Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais). Os percentuais facilmente chegam a 100%, sendo comuns casos que surdem nos 300%.

A fixação das penalidades e os respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o múnus punitivo, em tema tributário. Há todavia um princípio da Constituição proibindo o “confisco”. Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão.”

Vejamos o que dispõe a Lei Maior:

“Art. 5º, LIV - Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

(...)

Art. 150, IV - É vedado utilizar tributos com efeito confisco.”

(...)

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um processo. A aplicação de uma multa de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do

cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional (grifamos)

(...)

Do ponto de vista jurídico-positivo duas fórmulas existem para o evitamento multas escorchantes: a fórmula legislativa, mediante a qual através de uma norma geral de potestade a competência dos legisladores ordinários para estatuir multas tributárias restaria restringida quantitativamente; e a fórmula jurisprudencial mercê da qual, os juízes através da fixação de standards- súmulas no caso brasileiro - construíram os princípios de restrição norteadores da ação do legislador na espécie. A República da Argentina decidiu-se pela fórmula jurisprudencial. Entre eles, a multa tributária que ultrapasse um determinado percentual em relação ao valor do tributo ao qual se liga já é confisco (grifamos)

Pessoalmente, somos partidários de que “uma lei sobre como fazer leis” (lex legum) estatua o teto da penalidade, contigenciando que seria obrigatoriamente observado no legislador ordinário das três ordens de governo da Federação Brasileira. Não obstante, diante dos exageros do legislador, compete ao Judiciário, baseado no princípio da não confiscatoriedade da multa fiscal, impor limites às penalidades desmedidas

E diz que estes mesmos fundamentos são encontrados no artigo As Multas Fiscais e o Poder Judiciário dos advogados Heron Arzua e Dirceu Galdino, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 20 - maio de 1997, cujo teor transcreve.

Acresce a Recorrente: “*De fato, evidencia-se efeito de CONFISCO na imposição da multa aplicada, pelo fato de que os valores percentuais são vultosos. Dessa maneira, penalizam-se as atividades da empresa, que não pode abrir mão de seu capital de giro para satisfazer a sanha fiscal do Estado. Em última análise, admitir como legítimo o dever do adimplemento de tal obrigação, seria o mesmo que condenar a propriedade privada a ser efetivamente consumida por via de um ato estatal*”.

Continua a Recorrente analisando o instituto da multa, apresentando ensinamentos de outros juristas, a exemplo de Bilac Pinto, Hugo de Brito Machado e, Rui Barbosa Nogueira, citando Vicente Rao que embasam a sua argumentação.

Sequenciando, a Recorrente discorre sobre “**QUANTO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO SUBSISTENTES**” abordando de início o referente à infração 04, que transcreve, quando afirma da forma de se calcular o Diferencial de Alíquota quando ocorra aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados da Federação, sujeitas à ST e as mesmas sejam destinadas ao uso e consumo ou ativo imobilizado do adquirente.

Após tecer considerações sobre a sistemática de cálculo, afirma a Recorrente: “*Assim, o diferencial de alíquota será aplicado nas operações interestaduais entre contribuintes do ICMS em que exista Convênio ou Protocolo ICMS determinando a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelo remetente da mercadoria. Desta forma também será necessário fazer o cálculo do ICMS devido pelo regime de substituição tributária para o conhecido DIFAL/DIFA.*

Sabe-se, portanto, que é devido o recolhimento do diferencial de alíquotas na entrada de mercadorias ou bens em estabelecimento de contribuinte do ICMS, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente, que estão devidamente adimplidos no caso da Defendente.

Diz que o autuante *não examinou* os livros Registro de Entradas e Apuração do ICMS, disponibilizados, assim como os DAES de pagamentos efetuados, o que o levou a imputar-lhe tal infração.

De relação à infração 06, que também transcreve, diz a Recorrente que “*Compulsando a documentação constante dos Autos Fiscalizatórios, temos que o Agente Fiscal não laborou em duplo equívoco ao lançar incorretamente no demonstrativo de Antecipação Parcial o que deveria ser reconhecido como substituição tributária*”.

Apresenta a Recorrente as razões que diz comprovar a improcedência da infração em comento, abaixo relacionadas:

a → notas fiscais que não foram recebidas pela empresa autuada ora Recorrente como comprovaram as anexas notas fiscais de entradas emitidas pelos próprios fornecedores comprovaram, assim, o efetivo retorno das mercadorias ao estoque dos aludidos fornecedores;

b → notas fiscais substituídas que foram lançadas como antecipação parcial, cujo pagamento do ICMS foi devidamente quitado, como comprovaram os livros fiscais e Conferencia Lançamento de Entradas;

c → notas fiscais com antecipação tributária incorretamente incluídas no demonstrativo da Agente Fiscal, quando, o correto, seria incluí-las no demonstrativo de substituição tributária;

d → notas fiscais relativas às aquisições de: imobilizado, que não são objeto de antecipação parcial, no entanto foram equivocadamente incluídos pela Agente, tendo a infração sido julgada improcedente, no entanto, não excluída do computo da Infração nº.º 06;

e → notas fiscais que foram recebidas, registradas na escrita fiscal pela empresa autuada como, data vênia, equivocadamente, constam nos demonstrativos em referência, que levou em conta a data de emissão, quando o correto é a data de recebimento das notas fiscais para efeito de registro e pagamento do ICMS incidente.

A exemplo do apresentado quando da análise da infração 04, a Recorrente afirma “O nobre Agente de Tributos NÃO EXAMINOU os livros de Registro de Entradas e de Registro de Apuração de ICMS e, também, os DAE’s e, por conta disso, equivocadamente lançou nos meses de fevereiro a dezembro/2014, indevida multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que supostamente deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente”.

Afirma que os produtos objeto da autuação são sujeitos à Substituição Tributária e não Antecipação Parcial, trata-se de MOCHILAS, NCM começados com 4202.1 e 4202.9 (uso estudantil/papelaria, a exemplo do constante nas notas fiscais emitidas por seu fornecedor NIKEDO BRASIL COM. PART. LTDA., e que “portanto, é um caso de substituição tributária e não de antecipação parcial, além disso, o imposto (ICMS) substituído foi pago na origem, consoante comprova a anexa GNRE, já acostadas, cujo registro encontra-se detalhado no Livro de Registro de Entradas no campo Observações”.

Apresenta julgado, publicado na Pe/SEF em 09.03.15, que diz corroborar com seu entendimento, assim como a resposta da Comissão Permanente de Assuntos Tributários de Santa Catarina, que formulou este entendimento, conforme se extrai da ementa aprovada na Consulta COPAT nº 081/2010:

“ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO. PARA FINS DE ABRANGÊNCIA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A MERCADORIA DEVE CORRESPONDER À DESCRIÇÃO DA LEI (NO CASO, DA SEÇÃO V DO ANEXO ÚNICO DA LEI 10.297/96) E, CONCOMITANTEMENTE, À SUA CLASSIFICAÇÃO NA NBM/SH, CONFORME CRITÉRIOS DETERMINADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.”

Apresenta também entendimento da Receita Federal na Solução de Consulta nº 123 de 05 de Setembro de 2012, tratando da Classificação de Mercadorias, entendeu que as mochilas estão classificadas em subposições derivadas da 4202.9:

“EMENTA: Código TEC: 4202.92.00 Mercadoria: Mochila confeccionada em tecido poliéster, dotadas de alças na parte traseira para ser pendurada nas costas, com compartimentos fechados com fechos ecler, destinada a acondicionar e transportar vestimentas, calçados, materiais escolares e outros materiais diversos”.

Assim, entende que o produto MOCHILA encontra-se enquadrado na Substituição Tributária não se sujeitando, pois, ao recolhimento da Antecipação Parcial, devendo a infração 06 ser considerada improcedente.

Encerrando seu Recurso Voluntário a Recorrente apresenta o:

PEDIDO

Face ao exposto, pondera e requer a empresa autuada que após a análise da prova já apresentada materializada através das anexas Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada, Notas Fiscais Eletrônicas de Devoluções, Livros de Registros de Entradas, Conferência de Entrada de ICMS Substituído, Registro de Apuração de ICMS confirmado a efetiva devolução das mercadorias indicadas nas notas fiscais de vendas acostadas nos demonstrativos anexos à informação Fiscal, que seja reformada a Decisão consubstanciada no Acordão, para que o Auto de Infração seja JULGADO TOTALMENTE IMPROCEDENTE, procedendo-se, consequentemente, à extinção do processo administrativo, por conta dos equívocos do levantamento realizado pelos Fiscais, que não encontram suporte na contabilidade da Autuada, além da verdade material trazida a exame.

Por fim, caso este respeitável Conselho ainda não esteja convencido da total improcedência do Auto de Infração em apreço, a Autuada requer concessão de dilação prazal para apresentação de novos documentos que julgue necessários com fito atestar que todos os impostos cobrados ou já foram pagos ou são impassíveis de cobrança, como medida da mais lídima JUSTIÇA!

VOTO

Elididas as infrações 01, 02, 03 e 05, restaram à lide as infrações 04 e 06, assim descritas na autuação:

Infração 04 - 06.05.01

Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Valor: R\$6.444,01

Fatos Geradores: Junho, Agosto, Outubro a Dezembro de 2013; Maio, Agosto e Outubro de 2014.

Infração 06 - 07.15.03

Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Valor: R\$ 8.793,10

Fatos Geradores: Fevereiro a Dezembro de 2014.

Analisando a pretensão da Recorrente quanto à infração 04, vejo que a Junta Julgadora em sua decisão, acatando o que foi comprovado pela recorrente como insubsistente nos valores reclamados, reduziu o seu valor de R\$6.444,01 para R\$891,81, restando sem comprovação o recolhimento do ICMS DIFAL sobre mercadorias adquiridas para seu uso e consumo e/ou para o Ativo Imobilizado.

A alegação da Recorrente que os produtos estariam sujeitos à Substituição Tributária não tem respaldo, pois a ST apenas é devida quando as mercadorias são adquiridas para comercialização, e, sendo para uso e consumo ou para integração ao ativo imobilizado, não se sujeitariam a tal instituto e sim ao recolhimento da DIFAL, competindo à Recorrente o efetivo recolhimento, o que demonstra o definido no Convênio ICMS nº 93/2015

Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

Desta forma, dentro do que explicita a legislação e à luz do que consta nos autos do processo, reconheço não restar razão à Recorrente em sua pretensão explicitada no Recurso Voluntário, pelo que acompanho o decidido pela Junta Julgadora, mantendo a infração Parcialmente Procedente, no valor de R\$891,81.

De respeito à Infração 06, mantida na decisão de piso no valor original de R\$8.793,10, a insurgência da Recorrente ao não se conformar com a cobrança da Antecipação Parcial sobre o produto MOCHILA, que afirma estar sujeita à Substituição Tributária, o que invalidaria a autuação, na infração 06, é de se destacar a sua atividade, conforme constante no seu CNPJ, assim como no Cadastro Básico de Contribuintes da SEFAZ, abaixo apresentado:

Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral

A informação sobre o porte que consta neste comprovante é a declarada pelo contribuinte.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL							
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA							
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 04.664.933/0001-34	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL				DATA DE ABERTURA	06/09/2001	
NOME MARCOS A A MAGALHAES EMPRESARIAL							
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO SPORT.COM	(NOME DE FANTASIA)			PORTO DEMAIS			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 47.63-6-02 - Comércio varejista de artigos esportivos							
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 47.81-4-00 - Comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios 47.82-2-01 - Comércio varejista de calçados							
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 213-5 - Empresário (Individual)							
LOGRADOURO AV TANCREDO NEVES	NÚMERO 148	COMPLEMENTO PRACA GLAUBER ROCHA, SHOPPING IGUATEMI, 2 PISO, LOJAS 03 E 04, Q.H					
CEP 41.820-908	BAIRRO/DISTRITO CAMINHO DAS ARVORES	MUNICÍPIO SALVADOR	UF BA				
ENDEREÇO GERENCIA@CONTASSO.COM	ELETRÔNICO	TELEFONE (71) 3114-4200/ (71) 3450-4314					
ENTE FEDERATIVO *****	RESPONSÁVEL					(EFR)	
SITUAÇÃO ATIVA	CADASTRAL			DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL	19/06/2004		
MOTIVO DE SITUAÇÃO	CADASTRAL						
SITUAÇÃO *****	ESPECIAL			DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL	*****		

Aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018.

Emitido no dia 03/11/2021 às 22:15:12 (data e hora de Brasília).

Como se comprova a atividade da Recorrente não se estende a Artigos de Papelaria, como busca a mesma dar a entender. Assim as mercadorias objeto da autuação, MOCHILAS, por ela comercializadas, em função do acima apontado, somente se pode entender de cunho esportivo, ainda mais que nenhum produto de papelaria é por ela comercializado.

Compulsando os autos do processo, verifico que o relator, na decisão de piso, trouxe ao mesmo o Parecer nº 3853/2017, emitido pela DITRI/GECOT, especificamente, sobre o tema, que abaixo transcrevo:

Parecer Nº: 3853/2017 da DITRI/GECOT.

Conforme entendimento já pacificado nesta Diretoria de Tributação, nas operações interestaduais com os produtos classificados na posição 4202 da NCM, aplicar-se-á o regime de substituição tributária apenas quando se tratarem de maletas e pastas destinadas à guarda de materiais escolares e documentos. Tratando-se de produtos com destinação diversa, a exemplo daqueles utilizados em viagens e atividades esportivas, prevalece o regime normal de tributação, visto que a aplicabilidade da substituição tributária pressupõe necessariamente a adequação do produto à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente.

Ressalte-se, porém, que o regime de substituição tributária nas operações realizadas no Estado da Bahia tem um alcance maior, ou seja, tratando-se de operações internas com os produtos classificados na posição NCM

4202, se encontram incluídos na regime de substituição tributária tanto as maletas e pastas para documentos e de estudante, como os baús, malas e maletas para viagem (itens 12.5.0 e 12.5.1 do Anexo I do RICMS/BA, com a redação atual dada pelo Decreto nº 17.303, de 27/12/16, efeitos a partir de 01/02/2017).

Dessa forma, tratando-se de produtos classificados na posição 4202 da NCM, aplicar-se-á o regime de substituição tributária interna quando se tratarem de mochilas, bolsas e maletas para estudantes e para guarda de documentos, bem como baús, malas e maletas para viagem. Tratando -se de mochilas e bolsas esportivas utilizadas para o transporte de artigos esportivos, não será aplicável o regime de substituição tributária nas operações realizadas em território baiano (assim como ocorre nas operações interestaduais), visto que tais produtos não atendem à destinação específica estabelecida pelo legislador para fins de aplicabilidade do referido regime de tributação.

Conclui-se, portanto, que as operações de comercialização das mochilas esportivas e bolsas esportivas citadas pela Consulente em sua inicial, e classificadas nas posições NCM 42021900 e 42029900, devem sofrer tributação normal do imposto, tanto nas operações interestaduais como nas operações internas, na medida em que se destinam ao transporte de artigos utilizados em atividades esportivas.

Muito embora possuam o mesmo NCM as mercadorias MOCHILAS possuem destinações e usos diferentes, enquanto as destinadas a atividades escolares se sujeitam à ST, as destinadas a uso desportivo, que é o caso da autuação, não, e sim à tributação normal, portanto, quando adquiridas em outros Estados da Federação, obrigam o adquirente ao recolhimento da Antecipação Parcial, o que não foi praticado pela Recorrente, pelo que mantendo a decisão de piso, julgando a infração procedente.

Com base no que julgo, fica desta forma definida a cobrança reclamada no Auto de Infração objeto da lide:

INFRAÇÃO	VL LANÇADO	DEDUZIDO	VL JULGADO
1	2.982,86	2.982,86	0,00
2	1.052,35	1.052,35	0,00
3	5.771,28	5.771,28	0,00
4	6.444,01	5.552,20	891,81
5	1.777,42	1.777,42	0,00
6	8.793,10	0,00	8.793,10
TOTAIS	26.821,02	17.136,11	9.684,91

Desta forma, à luz das provas constantes no processo e da legislação pertinente, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em apreço, mantendo integral a decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 170.623.0017/18-4, lavrado contra a empresa MARCOS A A MAGALHÃES, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$891,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e multa percentual no valor de **R\$8.793,10**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, do mesmos diploma legal, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei nº 9.837/05

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS