

**PROCESSO** - A. I. N° 191828.0003/22-1  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JFJ nº 0123-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/06/2023

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF N° 0146-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. **b)** ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. 2. IMPOSTO NÃO RECOLHIDO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ENCARGOS FINANCEIROS. **a)** EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). **b)** NOTAS FISCAIS DE VENDAS AO CONSUMIDOR ELETRÔNICA (NFC\_e). **c)** EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). **d)** NOTAS FISCAIS DE VENDAS AO CONSUMIDOR ELETRÔNICA (NFC\_e) **e)** NOTAS FISCAIS DE VENDAS AO CONSUMIDOR ELETRÔNICA (NFC\_e) 9. **f)** NOTAS FISCAIS DE VENDAS AO CONSUMIDOR ELETRÔNICA (NFC\_e). 5. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. **a)** ECF. 11 **b)** NFC. Sem citar qual infração, alega a incidência de encargos financeiros, mas é possível constatar que se trata da infração 05. Vejamos o que diz o voto recorrido: *No tocante ao argumento de que foi exigido ICMS sobre os encargos financeiros que não integram a base de cálculo do imposto, observo que envolve as infrações 5 e 6 que acusa prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (ECF e NFC-e), indicando que se trata de “juros cobrados pela administradora de cartão de crédito”. Neste contexto, o art. 17, § 1º, II, “a” da Lei 7.014/96 estabelece. Constatado que nos demonstrativos de fls. 79 a 88 foi indicado os valores de “encargos” indicados nos Cupons Fiscais (ECF) e Notas Fiscais de Vendas a Consumidor Eletrônicas (NFC-e) que não foram incluídos na base de cálculo do valor da operação. Neste contexto, não se trata de encargo decorrente de financiamentos (Sum 227 do STJ) referente a juros cobrados de instituição financeira, que incide Imposto Sobre Operações Financeiras e sim juros cobrados nas vendas a prazo indicada nos documentos fiscais. Neste caso, assiste razão a fiscalização de que deve ser incluído na base de cálculo nos termos do art. 17, § 1º, II, “a” da Lei 7.014/96. Ressalte-se que o STJ na apreciação do Embargos de divergência. ICMS, decorrentes de financiamento manifestou entendimento de que na “venda a prazo”, na qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, o valor da operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual*

se incorpora, assim, o preço “normal” da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento (Sumula 395 do STJ). Infrações 5 e 6 procedentes. Pelos fundamentos acima, não vejo como atender à alegação feita no recurso voluntário, e assim, mantenho as infrações 05 e 06. 6. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ATIVO FIXO E USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração 14 não contestada. 7. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Não foi possível identificar defesa de nenhuma outra infração, entre as 16, pois apenas acrescentou princípios do não confisco, razoabilidade, proporcionalidade. Contudo não percebo transgressão de quaisquer princípios e quanto ao não confisco, uma vez que se refere às multas como exageradas, este Conselho de Fazenda não tem competência para apreciar inconstitucionalidades nem aplicar a redução de multas, mas devo ressaltar que à fl. 14 consta redução de até 90% da multa aplicada a depender do momento do reconhecimento e pagamento do valor lançado. Rejeitado pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente Recurso Voluntário, de Auto de Infração julgado Procedente em julgamento de Primeira Instância deste Conselho, em 07/02/2022 com lançamento de tributos no valor de R\$38.629,84 em decorrência das seguintes infrações:

01. – **001.002.003.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadoria beneficiadas com isenção do imposto (2017/2021) - R\$ 386,54. Multa 60%.
02. – **001.002.005.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária (2017/2018) - R\$ 1.148,26. Multa 60%.
03. – **001.002.040.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal (2018/2021) - R\$ 341,43.
04. – **002.001.002.** Deixou de recolher no prazo regulamentar o ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios (NFC-e - 2018/2021) - R\$ 7.798,30. Multa 100%.
05. – **002.001.003.** Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que trata se de encargos financeiros sobre operações de venda a prazo, financiado por administração financeira própria, não incluídas na base de cálculo (ECF), (2017/2018) - R\$ 1.279,20. Multa 100%.
06. – **002.001.003.** Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (ECF). Consta na descrição dos fatos que trata se de encargos financeiros sobre operações de venda a prazo, financiado por administração financeira própria, não incluídas na base de cálculo (NFC-e), (2018/2021) - R\$ 2.039,51. Multa 60%.
07. – **002.001.003.** Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (ECF), (2017/2021) - R\$ 1.101,64. Multa 60%.
08. – **002.001.003.** Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (NFC-e), (2018/2021) - R\$ 5.178,29. Multa 60%.
09. – **002.001.003.** Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (NFe), (2017/2021) - R\$ 701,58. Multa 60%.
10. – **003.002.002.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação,

nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (NFC-e). Consta na descrição dos fatos que trata se de cosméticos tributados em 18% ao invés de 20% (2018/2021) - R\$ 7.341,94.

11. - **003.002.004.** Recolheu a menor ICMS em razão decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Consta na descrição dos fatos que trata se de erro na carga tributária (ECF), (2017/2021) - R\$ 1.342,93. Multa 60%.
12. - **003.002.004.** Recolheu a menor ICMS em razão decorrência de erro na apuração dos valores do imposto (NFC-e), (2018/2021) - R\$ 2.582,85. Multa 60%.
13. - **003.002.004.** Recolheu a menor ICMS em razão decorrência de erro na determinação da base de cálculo (NFC-e), (2018/2021) - R\$ 125,90. Multa 60%.
14. - **003.002.006.** Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas a ativo e uso ou consumo do estabelecimento (2017/2021) - R\$ 6.289,46. Multa 60%.
15. - **016.001.002.** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias (2017) - R\$ 27,98.
16. - **016.001.006.** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviços tomados, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor (2017/2021) - R\$ 944,02.

A Impugnação foi seguida pela informação fiscal dos Autuantes e o auto foi pautado para julgamento, com decisão conforme voto abaixo, fls. 199/214:

### **VOTO**

O Auto de Infração acusa o cometimento de dezesseis infrações, tendo o impugnante de forma genérica:

- 1) Suscitado a nulidade do lançamento sob argumento de divergência entre os fatos narrados e a fundamentação legal;
- 2) Que a utilização dos créditos não causou prejuízo ao Erário, se observado o princípio da não cumulatividade;
- 3) Não ter sido reconhecido os valores pagos a título de ST;
- 4) Que os encargos financeiros não integram a base de cálculo do ICMS;
- 5) Que parte das notas fiscais foram escrituradas extemporaneamente;
- 6) A multa é confiscatória e deve ser cancelada;
- 7) Requer realização de diligência/perícia fiscal.

Quanto a nulidade suscitada, observo que na descrição dos fatos foi indicado que “dentre as infrações a seguir lançadas, constam ...” em seguida lista produtos (bombons, salgadinhos, banco escada e caixa de ferramentas) que não mais “integravam o Anexo I do RICMS/BA na data da ocorrência do fato gerador”. Constato que das dezesseis infrações, observo que o demonstrativo da infração 2 (fls. 44 a 48) relaciona as mercadorias cujo crédito fiscal foi considerado indevido, com valor total de R\$ 1.148,26 o que possibilitou efetivamente de exercer o seu direito de defesa, ressaltando que consta expressamente na descrição dos fatos que se trata de “dentre as infrações...”, logo não pode ser correlacionado a todas as infrações.

Além disso, o auto de infração indica a: i) qualificação do autuado; ii) local, data e hora da lavratura; iii) descrição dos fatos; iv) demonstrativo de débito; v) disposição legal infringida e a penalidade aplicável; vi) determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal; e (vii) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, em conformidade como o disposto no art. 142 do CTN e art. 39 do RPAF/BA, fazendo-se acompanhar de demonstrativos analíticos e sintéticos de cada infração, o que possibilitou o exercício do contraditório e direito de defesa por parte do estabelecimento autuado, inexistindo situações previstas no art. 18 do RPAF/BA que conduza a nulidade do lançamento. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto ao pedido para realizar diligência ou perícia fiscal, observo que todas as infrações fazem-se acompanhar de demonstrativos analíticos cujos dados foram coletados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) apresentada pelo estabelecimento autuado e não há necessidade de produção de provas que dependa de conhecimento especial de técnicos. Portanto, entendo ser desnecessária a realização de diligência ou perícia fiscal em vista das provas juntadas aos autos, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/BA, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide. Fica rejeitado o pedido de realização de diligência/perícia.

No mérito, como na defesa não foram apresentados argumentos relativos a cada infração, serão apreciados os argumentos genéricos na mesma ordem da defesa.

No que se refere ao argumento de que a utilização dos créditos não causou prejuízo se observado o princípio da não cumulatividade, observo que as infrações 1, 2 e 3 reportam-se a utilização indevida de crédito fiscal.

A infração 1 acusa utilização de crédito relativo a mercadorias beneficiadas com isenção do ICMS. No demonstrativo de fls. 38 a 40, foram relacionados produtos contemplados com isenção (DVD, arroz, sal, fubá e feijão). Como estes produtos são contemplados com isenção (art. 265, II, “d” do RICMS/BA) e não foi comprovado que as saídas subsequentes foram tributadas, não procede o argumento de direito de compensação e vedado o crédito (art. 310, I, “a” do RICMS/BA).

Já a infração 2 acusa utilização indevida, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, tendo sido relacionado às fls. 44 a 48 (Gatorade, pão de mel, corretivo, fanta, tortila, farinha de trigo, biscoito, choco Kit Kat, entre outros), com indicação das notas fiscais, descrição dos produtos e respectivas NCM. Portanto, como não foi comprovado que tributou as saídas subsequentes dos produtos, restou caracterizado a utilização indevida do crédito fiscal nos termos do art. 290 do RICMS/BA.

Com relação ao argumento de que deve ser reconhecido os valores pagos a título de ST, observo que conforme esclarecido na informação fiscal, caso ficasse provado que adquiriu as mercadorias com ICMS retido ou pago por antecipação, encerrando as fases de tributação e tivesse dado saída subsequente tributada, caberia ao sujeito passivo por meio de processo próprio requerer a restituição do valor pago indevidamente (indébito) nos termos dos artigos 74 e 75 do Dec. 7.629/1999, mas não pode ser feito nessa fase processual. Também, não procede ao argumento de que deve ser compensado o crédito fiscal.

A infração 3, acusa utilização de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal. Por sua vez, no demonstrativo de fls. 52/53 foi indicado o valor creditado na EFD e o destacado na NFe, tendo exigido o valor creditado a maior. Como não foi apresentado qualquer prova objetiva, restou comprovado o cometimento da infração nos termos do art. 309, § 6º do RICMS/BA.

A infração 4 acusa falta de recolhimento no prazo regulamentar, ICMS referente a operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Constatado que o demonstrativo analítico de fls. 57 a 77 indica o número da NFe, chave do documento fiscal e valor não lançado, que foi consolidado no demonstrativo sintético de fl. 56. Como não foi contestada, fica mantida a sua procedência.

No tocante ao argumento de que foi exigido ICMS sobre os encargos financeiros que não integram a base de cálculo do imposto, observo que envolve as infrações 5 e 6 que acusa prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (ECF e NFC-e), indicando que se trata de “juros cobrados pela administradora de cartão de crédito”. Neste contexto, o art. 17, § 1º, II, “a” da Lei 7.014/96 estabelece:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

...

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Constatado que nos demonstrativos de fls. 79 a 88 foi indicado os valores de “encargos” indicados nos Cupons Fiscais (ECF) e Notas Fiscais de Vendas a Consumidor Eletrônicas (NFC-e) que não foram incluídos na base de cálculo do valor da operação. Neste contexto, não se trata de encargo decorrente de financiamentos (Sum 227 do STJ) referente a juros cobrados de instituição financeira, que incide Imposto Sobre Operações Financeiras e sim juros cobrados nas vendas a prazo indicada nos documentos fiscais. Neste caso, assiste razão a fiscalização de que deve ser incluído na base de cálculo nos termos do art. 17, § 1º, II, “a” da Lei 7.014/96. Ressalte-se que o STJ na apreciação do Embargos de divergência. ICMS, decorrentes de financiamento manifestou entendimento de que na “venda a prazo”, na qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, o valor da operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço “normal” da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento (Sumula 395 do STJ). Infrações 5 e 6 procedentes.

As infrações 7 (ECF), 8 (NFC-e) e 9 (NFe) acusam falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Observo que nos demonstrativos analíticos de fls. 91 a 117 foram indicadas as notas fiscais, descritas as mercadorias e o valor da operação que não foi tributada. Como objetivamente a defesa não se reportou, fica mantida a procedência dessas infrações.

A infração 10 acusa recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, indicando que aplicou porcentual de 18% sem considerar que são cosméticos. Da mesma forma, não tendo sido contestado na defesa e o demonstrativo analítico indica às fls. 121 a 131, as notas fiscais e diferença devida em conformidade com o disposto nos artigos 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96, fica mantida a sua procedência.

As infrações 11 e 12 acusam que recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto e a infração 13, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Nos demonstrativos analíticos de fls. 130 a 160 foram indicados os valores apurados incorretamente e os devidos, tendo sido exigidas as diferenças. Como não houve impugnação

*específica, fica mantida a procedência total dessas infrações.*

*A infração 14 acusa falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, conforme demonstrativo de fls. 163 a 177 (camisa, fita adesiva, bobina, luva, clips, grampo, ...). Também, não tendo sido contestada fica mantida a sua procedência (art. 4º, XV da Lei 7.014/96).*

*Quanto ao argumento de que parte das notas fiscais foi escriturada extemporaneamente, observo que as infrações 15 e 16 acusam ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Com relação a estas infrações, observo que ao contrário do que foi alegado na nulidade suscitada, os demonstrativos analíticos de fls. 181 a 196 indicam as chaves da Nota Fiscal Eletrônica (NFe) o que possibilitou ao estabelecimento atuado fazer consulta no portal da NFe e fazer contato com os seus fornecedores acerca dos documentos fiscais emitidos contra a sociedade empresarial.*

*Também, não procede a alegação de que foi exigido ICMS por presunção (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96), tendo em vista que não foi exigido imposto por descumprimento de obrigação principal e sim aplicada multa de 1% sobre o valor da operação, por descumprimento de obrigação acessória (não registro da NFe na EFD), prevista no art. 42, IX da Lei 7.014/96.*

*Quanto ao argumento de que parte das notas fiscais foi escriturada extemporaneamente, verifico que não foi apresentada qualquer prova neste sentido junto com a defesa, motivo pelo qual não acato tal argumento, bem como a comprovação desse fato depende da indicação de sua escrituração da EFD, elemento probatório que dispõe e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (artigos 123, 140, 142 e 143 do RPAF/BA).*

*Pelo exposto, fica mantida a procedência total das infrações 13 e 14.*

*No que tange ao argumento de que as multas aplicadas são desproporcionais e confiscatórias, observo que as multas aplicadas de 60% e 100% são previstas no art. 42, da Lei 7.014/96, portanto é legal. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o contribuinte ingressou com o Recurso Voluntário, transcrito em resumo, abaixo.

A Autoridade Fiscal do Estado constituiu supostos créditos tributários de ICMS sob o argumento de que a Recorrente teria se creditado indevidamente do imposto na entrada de mercadorias não tributadas ou sujeitas ao regime de substituição tributária (ST), por ocasião das saídas, nos meses de janeiro 2017 a dezembro de 2021. Ocorre que, ao lançar o crédito ora impugnado, a Fiscalização deixou de observar de forma individualizada como as mercadorias foram tratadas nas operações, consubstanciando a autuação em meras presunções.

Pelo que a Recorrente pode verificar em análise das operações autuadas, observa-se a Recorrente registrou o crédito de ICMS na entrada, quando do recebimento da mercadoria, e tributou a operação de saída, não havendo que se falar em creditamento indevido ou falta de estorno. Veja que, as operações realizadas pela Recorrente que foram consideradas pela Fiscalização como não tributadas ou sujeitas à substituição tributária foram, na verdade, tributadas na saída pelo regime normal de tributação do ICMS (débito-crédito), em lugar de se recolher o ICMS por substituição tributária ou de se beneficiar da isenção fiscal. Fato é que houve tributação das operações de saída e recolhimento do imposto ao Fisco, o que impõe a manutenção do crédito da entrada.

Assim, para fins de manutenção ou glosa do crédito, o que importa é se a operação de saída foi efetivamente tributada. Se fora efetivamente tributada na saída, legítima é a manutenção do crédito, em respeito ao princípio supremo da não cumulatividade do ICMS.

Em síntese, a Autoridade Fiscal deixou de verificar operação por operação e simplesmente presumiu que as saídas teriam ocorrido com ST ou isenção. Veja-se, portanto, que são vários os equívocos e presunções incorridas pela Fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração. Em verdade, por se tratar de operações efetivamente tributadas nas saídas, ao lavrar o presente Auto de Infração para simplesmente glosar os créditos de ICMS registrados na entrada, sem determinar o estorno dos débitos registrados nas saídas, o Fisco acaba por se locupletar sem causa. É dizer: *a Fiscalização da Bahia pretende glosar os créditos das entradas, mas manter*

*incólumes os recolhimentos feitos nas saídas.*

DO NECESSÁRIO RECONHECIMENTO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE ICMS-ST

Conforme relatado e reconhecido pela própria Fiscalização, a Recorrente adotou o regime de substituição tributária para as mercadorias objeto da presente autuação.

Nessa situação, importante ressaltar que a substituição tributária consiste em atribuir a determinado sujeito, comumente denominado contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto incidente nas operações subsequentes com a mesma mercadoria, praticadas por outros contribuintes, denominados contribuintes substituídos. Ou seja, a substituição tributária é mera técnica de arrecadação tributária que, quando implementada de forma progressiva (para frente), visa antecipar o recolhimento dos impostos incidentes nas etapas subsequentes de circulação da mercadoria.

Assim, a natureza dos recolhimentos efetuados a título de substituição tributária deve ser exatamente a mesma dos recolhimentos que seriam feitos paulatinamente ao longo da cadeia de circulação da mercadoria. Em sendo assim, todos os valores recolhidos pela Recorrente a título de ICMS-ST sobre as operações objeto da presente autuação fiscal, devem ser considerados antes de se lançar crédito por falta de recolhimento do imposto.

Ao assim proceder, nitidamente ensejará o recolhimento em duplicidade sobre o mesmo fato gerador, culminando em enriquecimento sem causa do erário. Até porque o mero equívoco no regime aplicado não invalida os recolhimentos efetivamente realizados em favor do erário.

Corroborando o equívoco do critério adotado pela Fiscalização o fato de que, ao calcular o débito de ICMS incidente nas operações de saída, não se levou em conta o crédito a que faria jus a Recorrente quando da entrada dessas mesmas mercadorias.

Veja-se: uma vez que a Recorrente tratou as operações em exame pelo regime de substituição tributária, não foi registrado crédito de ICMS nas respectivas entradas. Assim, ao entender que o regime de ST aplicado estava equivocado, a Fiscalização deveria aplicar em seu lançamento todas as regras atinentes ao regime normal, inclusive quanto ao creditamento, e não apenas exigir o valor do ICMS incidente sobre as operações de saída.

DA IMPOSSIBILIDADE DOS ENCARGOS FINANCEIROS COMPOREM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Apesar da divergência entre a descrição dos fatos, é possível concluir que a Fiscalização lavra autuação por falta de recolhimento de ICMS sobre operações com encargos financeiros (taxas de juros cobradas por administradora de cartão de crédito).

Como se sabe, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação. Ou seja, o preço da mercadoria. Veja-se que a autuação objetiva a cobrança do ICMS sobre o valor das mercadorias comercializadas pela Loja Recorrente mais sobre a taxa de juros incidente na compra da mercadoria.

Pelas notas fiscais autuadas é possível verificar o destaque do ICMS da mercadoria e em separado o destaque dos encargos financeiros sobre toda a nota fiscal.

Por oportuno, cita-se entendimento do STJ ao aplicar a Súmula 227:

*AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO – ICMS – COMPRA E VENDA A PRAZO – ENCARGOS DE FINANCIAMENTO – OPERAÇÕES DISTINTAS – EXCLUSÃO DOS ENCARGOS DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS – PRECEDENTES. Esta Corte Superior firmou o entendimento de que, nas vendas a prazo, não são incluídos, na base de cálculo do ICMS, os encargos decorrentes do financiamento do preço das mercadorias. Aplica-se à espécie, mutatis mutandis, o mesmo raciocínio que ensejou a edição da súmula 237 desta Corte, a qual estabelece que “nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS”, razão por que não prospera a pretensão da recorrente de afastar a incidência da referida súmula, ao argumento de que “no caso dos autos, não se trata de venda financiada ou com cartão de crédito, mas de venda a prazo, na qual desde já se sabe o valor que será pago em parcelas mensais” (fl. 210). Agravo não provido. (STJ, AgRg no REsp nº 421916-RS. Segunda Turma. Relator Ministro Franciulli Netto. DJ-e, 05/12/2005)*

Nesse cenário fiscal, a autuação sobre os encargos financeiros não é ilegal, vez que os encargos

financeiros não se referem a um determinado tributo, mas sim à operação total de venda, o que reflete numa tributação padronizada com a aplicação da mesma alíquota (18%) para produtos com previsão legal de alíquotas inferiores ou para produtos sujeitos à sistemática da substituição tributárias, isentos ou imunes, em frontal violação ao princípio da legalidade, devendo, pois, ser cancelada.

#### ESCRITURAÇÃO – DEVIDO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Ainda, verifica-se que o Fisco entendeu que a Recorrente teria suprimido o recolhimento do ICMS em razão de ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Em que pese a alegação da Fiscalização, a Recorrente verificou que as notas fiscais referentes ao período autuado foram devidamente escrituradas, ainda que, eventualmente, extemporaneamente. Assim sendo, não poderia a Fiscalização desconsiderar as notas fiscais escrituradas com o devido recolhimento do ICMS, evitando qualquer embaraço ao Fisco na apuração do imposto, elaboração e entrega das obrigações acessórias da empresa, sob pena de enriquecimento sem causa do erário.

#### DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO NÃO-CONFISCO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Além dos argumentos acima expostos, a exigência fiscal ora combatida incorreu em violação ao princípio da vedação da tributação com efeito de confisco, gravado no artigo 150, inciso IV, da CF/88, ao cominar a multa.

A multa aplicada deve corresponder à infração cometida e ser proporcional / razoável à gravidade. Portanto, não é razoável que o equívoco na eleição o regime tributário, tendo ocorrido recolhimento de ICMS aos cofres públicos, enseje a aplicação de multas tão severas e desproporcionais aos equívocos cometidos pela Recorrente.

Sob essa ótica, mister trazer à baila o resguardo do art. 150 da Constituição Federal, que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, de onde se destaca o inciso IV, que versa especificamente sobre a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco. *Litteris*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Em outras palavras, a imposição de multa por infração à legislação tributária não pode acarretar no confisco do patrimônio do contribuinte, sob pena de, em contrapartida, proporcionar o enriquecimento sem causa do Estado.

No caso vertente, a penalidade ora aplicada desvirtuou seu propósito, passando de instrumento preventivo e educativo em meio de o Estado se locupletar sem causa, operando-se verdadeiro confisco.

Portanto, a multa imposta no presente caso revela-se evidentemente confiscatória, devendo ser prontamente cancelada.

#### OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

Primeiramente, cabe esclarecer que a Recorrente não pretende questionar a legitimidade da Administração Pública para imposição de penalidade em razão de descumprimento de obrigação tributárias, no exercício do seu poder de polícia.

O que se pretende na presente Impugnação é demonstrar que a imposição das multas sobre os valores de ICMS exigidos fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, haja vista que esse montante de ICMS não representa o dano ou valor monetário da infração.

O princípio da razoabilidade, embora seja um princípio implícito, é de tamanha importância, na medida em que proíbe o arbítrio e o excesso do legislador e dos aplicadores das normas, garantindo a observância das demais normas constitucionais, impondo, positivamente, uma justa medida na elaboração, interpretação e aplicação das leis.

Por sua vez, o princípio da proporcionalidade, estritamente relacionado ao princípio da razoabilidade, busca exatamente relacionar os meios impostos pela nova norma regulamentadora criada, com a finalidade que a própria norma busca atingir, impondo ao legislador que, dentre os meios coercitivos existentes, opte por aquele que, com menor impacto sobre os direitos e garantias individuais, consiga atingir os seus objetivos.

Para que a pena imposta respeite o princípio da proporcionalidade, deve se verificar a existência dos três elementos que o compõem: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. O conjunto formado por esses elementos conferem o melhor conteúdo da norma a ser aplicada no caso concreto para que seja alcançada a funcionalidade pretendida.

Portanto, a pena imposta deve ser adequada, de maneira que seja apta a produzir o resultado desejado; deve ser necessária, ou seja, deve ser insubstituível por outro meio menos gravoso e igualmente eficaz; e deve ser proporcional em sentido estrito, estabelecendo uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo.

#### DAS PROVAS - BUSCA DA VERDADE MATERIAL | NECESSIDADE DE PERÍCIA FISCAL/CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA

Veja-se que a doutrina tributária mais abalizada reconhece a obrigação da Fiscalização de apurar os fatos ocorridos de forma a possibilitar a correta determinação da matéria tributável.

O princípio da verdade material em matéria tributária impõe à Autoridade Fiscal o dever de buscar a verdade dos fatos, sendo que o processo fiscal tem a finalidade de resguardar a legalidade do lançamento, cabendo, assim, ao julgador, buscar de forma exaustiva o que realmente ocorreu, de modo a não prejudicar o direito do contribuinte.

Todavia, no caso dos autos, a busca pela verdade material restou frustrada, vez que a Fiscalização lançou crédito tributário por suposto creditamento indevido e a Recorrente constatou que as operações do período em referência (janeiro/2016 a dezembro/2019) foram devidamente tributadas e aptas a gerar o crédito tomado, em atenção ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Considerando o *enquadramento legal genérico* que fundamenta a autuação, a *ausência das NCMs das mercadorias, das chaves de acesso das notas fiscais*, bem como o *gigantesco número de operações* autuadas que envolvem a autuação, a Recorrente informa seu interesse na **conversão em diligência, com a realização de perícia**, vez que tal prova se faz necessária para que sejam ratificados os não apenas o creditamento, como os recolhimentos realizados pela Recorrente e indevidamente glosados pelo Fisco, mediante a análise detalhada e exaustiva da documentação fiscal de posse do Fisco que reflete todas as operações realizadas pela Recorrente, objeto da autuação impugnada.

Pugna, ainda, pela possibilidade de apresentação de novos documentos, acaso necessário, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material, conforme exposto anteriormente.

#### DO PEDIDO

Diante do exposto, pugna-se pelo provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformada a decisão proferida pela Célula de Julgamento de 1ª instância para cancelar *in totum* o lançamento fiscal.

Por fim, requer que todas as intimações sejam endereçadas única e exclusivamente ao endereço de sua sede: Rua Sacadura Cabral, nº 102 – Saúde, Rio de Janeiro/RJ, CEP 20.081-902.TO.

#### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário de Auto de Infração lavrado com grande quantidade de infrações à legislação do ICMS, que envolvem as seguintes situações:

Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadoria beneficiadas com isenção do imposto, assim como crédito indevido com mercadorias adquiridas com substituição tributária, e também por escriturar créditos com valor superior ao destacado no

documento fiscal.

Deixou de recolher no prazo regulamentar o ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escriturada e também em operações que foram regularmente escrituradas.

Recolheu a menos o ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas em razão decorrência de erro na apuração dos valores do imposto e também em razão decorrência de erro na determinação da base de cálculo das operações.

Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas a ativo e uso ou consumo do estabelecimento e multas por descumprimento de obrigações acessórias por dar entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável, sem o devido registro na escrita fiscal e também de mercadoria tributável.

O Recorrente pede por diligência, contudo sem apresentar justificativas concretas, não demonstrando erros materiais, sequer um exemplo, que possa justificar o pedido. Não há como se atender a uma solicitação de conversão do feito em diligência, de forma vaga e genérica conforme descrição abaixo:

*A Recorrente informa seu interesse na conversão em diligência, com a realização de perícia, vez que tal prova se faz necessária para que sejam ratificados os não apenas o creditamento, como os recolhimentos realizados pela Recorrente e indevidamente glosados pelo Fisco, mediante a análise detalhada e exaustiva da documentação fiscal de posse do Fisco que reflete todas as operações realizadas pela Recorrente, objeto da autuação impugnada.*

Assim, denego a diligência solicitada.

Quanto às razões de mérito, assim como na impugnação inicial, embora estejamos a tratar de 16 infrações, o recorrente traz contestações vagas, reclamando do ICMS pago por substituição tributária para as mercadorias objeto do auto, de créditos de mercadoria que entendeu ser de tributação normal dando saída também normal, embora reconheça se tratar de mercadorias de imposto por substituição, e por fim, de incidência sobre encargos financeiros, sem se reportar diretamente a nenhuma das infrações, nem tampouco trouxe qualquer prova documental do que alegou, seja dos créditos, seja dos pagamentos por substituição tributária.

Em resumo, alega que não houve reconhecimento dos valores pagos a título de substituição tributária. Aparentemente se refere a alguma das infrações de operações tributáveis como não tributáveis onde pode haver alguma mercadoria pode ter o imposto pago por substituição tributária mas foi considerada pelo recorrente como de tributação normal, podendo ter havido créditos pelas entradas e débito pelas saídas.

Contudo, além de não se referir a qual infração está se reportando, pois são várias (5, 6, 7, 8 e 9) não citou qualquer mercadoria que supostamente tenha tratado como normal, embora da substituição tributária, ou da substituição tributária e tratada como normal, situação em que teoricamente o imposto teria sido pago, não apresentando quaisquer comprovações dos créditos, nem tampouco apresentou comprovação de que pagou o imposto por substituição ao invés do imposto pago pelas saídas normais, conforme alegado. Em resumo, faltou ao recorrente provas elementares do que alegou.

Houve também dificuldade do relator *a quo* quanto à apreciação por falta de elementos na impugnação inicial, conforme trecho abaixo:

*As infrações 7 (ECF), 8 (NFC-e) e 9 (NFe) acusam falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Observo que nos demonstrativos analíticos de fls. 91 a 117 foram indicadas as notas fiscais, descritas as mercadorias e o valor da operação que não foi tributada. Como objetivamente a defesa não se reportou, fica mantida a procedência dessas infrações.*

A seguir, sem citar qual infração, alega a incidência de encargos financeiros, mas é possível constatar nesse caso, que se trata da infração 05. Vejamos o que diz o voto recorrido:

No tocante ao argumento de que foi exigido ICMS sobre os encargos financeiros que não integram a base de cálculo do imposto, observo que envolve as infrações 5 e 6 que acusa prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (ECF e NFC-e), indicando que se trata de “juros cobrados pela administradora de cartão de crédito”. Neste contexto, o art. 17, § 1º, II, “a” da Lei 7.014/96 estabelece:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

...

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Constato que nos demonstrativos de fls. 79 a 88 foi indicado os valores de “encargos” indicados nos Cupons Fiscais (ECF) e Notas Fiscais de Vendas a Consumidor Eletrônicas (NFC-e) que não foram incluídos na base de cálculo do valor da operação. Neste contexto, não se trata de encargo decorrente de financiamentos (Sum 227 do STJ) referente a juros cobrados de instituição financeira, que incide Imposto Sobre Operações Financeiras e sim juros cobrados nas vendas a prazo indicada nos documentos fiscais. Neste caso, assiste razão a fiscalização de que deve ser incluído na base de cálculo nos termos do art. 17, § 1º, II, “a” da Lei 7.014/96. Ressalte-se que o STJ na apreciação do Embargos de divergência. ICMS, decorrentes de financiamento manifestou entendimento de que na “venda a prazo”, na qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, o valor da operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço “normal” da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento (Sumula 395 do STJ). Infrações 5 e 6 procedentes.

Pelos fundamentos acima, não vejo como atender à alegação feita no Recurso Voluntário, e assim, mantenho a infração 05.

No mais, não foi possível identificar defesa de nenhuma outra infração, entre as 16, apenas acrescentou princípios do não confisco, razoabilidade, proporcionalidade. Contudo, não percebo transgressão de quaisquer princípios e quanto ao não confisco, uma vez que se refere às multas como exageradas, este Conselho de Fazenda não tem competência para apreciar inconstitucionalidades nem aplicar a redução de multas, mas devo ressaltar que à fl. 14 consta redução de até 90% da multa aplicada a depender do momento do reconhecimento e pagamento do valor lançado.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE.

## 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 que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 191828.0003/22-1, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$37.657,83**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa fixa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$972,01**, prevista no inciso IX da citada Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PPGE/PROFIS