

A. I. N° - 191828.0067/22-0
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A.
AUTUANTES - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA, JOSÉ LUÍS S. SANTOS e HERMENEGILDO MAGALHÃES FRAGA
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/10/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0176-03/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO; b) MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; c) APROPRIAÇÃO DE VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Decretada de ofício a redução da multa aplicada na infração 04, de 100% para 60%. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS; b) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. a) APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO; b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA O ATIVO FIXO E/OU USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TOMADOS. MULTA.** O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir ou modificar qualquer das irregularidades apuradas. Infrações subsistentes. Não acatadas as nulidades suscitadas. Negado pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas. Indeferido pedido de perícia/diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 06/09/2022, exige crédito tributário no valor de R\$ 31.074,90, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01. 001.002.003 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadoria beneficiada com isenção do imposto, nos meses de março, agosto a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 607,39, acrescido da multa de 60%;

Infração 02. 001.002.005 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária, meses de janeiro, fevereiro, julho a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 3.321,94, acrescido da multa de 60%;

Infração 03. 001.002.040 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado em documento fiscal, nos meses de janeiro a março, julho a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 148,10, acrescido da multa de 60%;

Infração 04. 002.001.002 – deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de abril de 2021, no valor de R\$ 967,11, acrescido da multa de 100%;

Infração 05. 002.001.003 - deixou de recolher o ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta na descrição dos fatos tratar-se de encargos financeiros incidentes sobre operações de vendas a prazo financiadas por administradora financeira da própria autuada, não incluídas na base de cálculo do imposto, cujas operações foram realizadas com emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônica – NFC-e, nos meses de janeiro a março, julho a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 3.036,89, acrescido da multa de 60%;

Infração 06. 002.001.003 – deixou de recolher o ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, devidamente escrituradas, mediante emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônicas – NFC-e, nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, julho a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 5.355,43, acrescido da multa de 60%;

Infração 07. 003.002.002 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, saídas de mercadorias regularmente escrituradas, mediante emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônicas/NFC-e, cosméticos, aplicando alíquota 18% ao invés de 20%, meses de janeiro de 2020 a agosto de 2021, no valor de R\$ 13.395,69, acrescido da multa de 60%;

Infração 08. 003.002.002 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, mediante emissão de notas fiscais eletrônicas – NF-e, cosméticos, aplicando alíquota de 18% ao invés de 20%, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 193,30, acrescido da multa de 60%;

Infração 09. 003.002.004 – recolheu a menos ICMS em razão de erro no cálculo do imposto, alíquota x base de cálculo, mediante emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônicas – NFC-e, nos meses de janeiro a março, julho a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 191,92, acrescido da multa de 60%;

Infração 10. 003.002.005 – recolheu a menos ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, mediante emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônicas – NFC-e, nos meses de janeiro a março, junho a dezembro de 2020, janeiro a agosto de 2021, no valor de R\$ 419,24, acrescido da multa de 60%;

Infração 11. 006.005.001 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento, sendo considerado nos cálculos os valores recolhidos, lançados na escrita fiscal do contribuinte, nos meses de fevereiro, abril, setembro e dezembro de 2020, março, abril, maio e agosto de 2021, no valor de R\$ 221,11, acrescido da multa de 60%;

Infração 12. 016.001.006 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses janeiro de 2020 a novembro de 2021, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$ 3.216,78.

O autuado impugna o lançamento fls. 123/133. Diz que vem, através do seu representante legal, na forma do RPAF/99, oferecer tempestivamente, a impugnação ao presente auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Sintetiza os fatos. Reproduz as irregularidades apuradas.

Afirma que o Auto de Infração ora impugnado foi lavrado, com a seguinte “*Descrição dos Fatos*”:

(...) dentre as infrações a seguir lançadas, constam: utilização indevida de crédito fiscal sobre a aquisição de mercadorias no regime de Substituição Tributária e saídas de mercadorias tributadas como não tributadas.

Nesse sentido, relacionou mercadorias que não integravam o Anexo I do RICMS/BA na data da ocorrência do fato gerador.

Comenta que, nas páginas seguintes, a Fiscalização indica 12 infrações com o respectivo enquadramento legal e penalidade. Cita as infrações 01 a 04, que o acusa de ter deixado de proceder ao lançamento de diversas Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor Eletrônicas - NFC-e na escrita fiscal e de realizar o respectivo pagamento, as quais encontram-se identificadas nas planilhas que integram este Auto de Infração. Transcreve, com os respectivos enquadramentos as demais infrações apuradas pelo fisco. Frisa que, em que pese as alegações constantes da autuação, as mesmas não merecem prosperar, conforme será demonstrado a seguir.

Conforme exposto, na “*Descrição dos Fatos*”, a Fiscalização lavra a autuação, em síntese, por creditamento indevido, sob o argumento de que estariam tais mercadorias no regime de substituição tributária. No entanto, tal acusação não procede, pois, estas operações de venda de mercadorias estariam sujeitas à sistemática normal de tributação do ICMS de débito e crédito, vez que os produtos autuados “*não mais integravam o Anexo I do RICMS/BA na data da ocorrência do fato gerador*”.

Prossegue afirmando, que apesar de iniciar a autuação fiscal para exigência de ICMS, em razão de creditamento indevido, a Fiscalização enumera 12 infrações com objetos diferentes do suposto creditamento indevido. Ou seja, a “*descrição dos fatos*”, em que se baseia o auto de infração tem como objeto creditamento indevido, não tendo relação com os dispositivos legais tidos por violados nas infrações posteriormente elencadas.

Além desta divergência, observa que o enquadramento legal das 12 infrações tem citação genérica. O Fisco lavrou a autuação com mera referência a artigos de previsão genérica, sendo evidente que os elementos que compõem a autuação são insuficientes para que exerça o contraditório e o seu direito de defesa. Não se trata de falhas formais na lavratura do auto de infração, que podem ser sanadas ou superadas pelas demais informações constantes da autuação. O artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece os requisitos indispensáveis à lavratura de autos de infração. Cita estes requisitos e aqueles que o nulificam conforme o RPAF/BA.

Dessa forma, sustenta que tanto o CTN quanto a própria legislação estadual são claras ao exigir que a infração apurada seja expressamente indicada de forma precisa, inclusive com os elementos fáticos que a comprovem. Isso porque, as normas visam garantir que o contribuinte possa identificar a irregularidade apontada e, conseqüentemente, a norma legal que tenha infringido, viabilizando, assim, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, conforme leciona o doutrinador Hely Lopes Meirelles. Conceitua garantia de ampla defesa.

Comenta ser tal ponderação relevante e necessária, com o fito de dar segurança jurídica, não só à Impugnante, mas inclusive, à autoridade fiscalizadora que mantém o dever legal de atuar dentro dos limites da lei, tal como preleciona o art. 37 da Constituição da República.

Todavia, *in casu*, como mencionado, entende que o crédito tributário exigido não condiz com o enquadramento legal (genérico) indicado pelo Fisco e com a descrição circunstanciada dos fatos constante no item “*Descrição dos Fatos*” que suportam a autuação.

Comenta que resta clara a incompatibilidade do crédito tributário exigido com a capitulação legal do Auto de Infração e com a descrição dos fatos, configurando supressão da segurança jurídica e do direito de defesa, uma vez que esta não é, nem poderia ser, a responsável por desvendar os eventuais fundamentos da autuação e ajustar os vícios do lançamento.

Portanto, conclui que o Auto de Infração ora impugnado padece de vício material insanável, em razão de não ser possível à impugnante elaborar defesa adequada refutando o lançamento em todos os seus aspectos – fatos alegados, fundamentação legal e montante exigido.

Afirma que mesmo que seja superada a nulidade arguida, o que se admite apenas para fins de argumentação, a autuação fiscal também não merece prosperar em seu mérito, ao menos quanto ao mérito que presume estar sendo exigida pela Fiscalização.

Aduz que a Autoridade Fiscal do Estado constituiu supostos créditos tributários de ICMS sob o argumento de que teria se creditado indevidamente do imposto na entrada de mercadorias não tributas ou sujeitas ao regime de substituição tributária (ST), nos meses de janeiro de 2020 a dezembro de 2021.

Argumenta 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. Aduz que pelo que pode verificar em análise das operações autuadas, observa que 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.

Explica que as operações realizadas 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, afirma que para fins de manutenção ou glosa do crédito, o que importa é se a operação foi efetivamente tributada na saída. Neste caso, diz ser legítima a manutenção do crédito, em respeito ao princípio supremo da não cumulatividade do ICMS.

Em síntese, aduz que a autoridade fiscal deixou de verificar operação por operação e simplesmente presumiu que as saídas teriam ocorrido com ST ou isenção. Portanto, são vários os equívocos e presunções incorridas pela Fiscalização para a lavratura do presente auto de infração.

Em verdade, registra que por se tratar de operações efetivamente tributadas nas saídas, ao lavrar o presente auto de infração para 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*. Além de locupletamento sem causa, o procedimento pretendido pela Fiscalização viola frontalmente a regra de não cumulatividade do ICMS, determinada pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, I).

Visando manter íntegra a tributação das operações em tela, observa que a Fiscalização deveria glosar o crédito da entrada e estornar o débito da saída fazendo o lançamento do ICMS, ou simplesmente manter o regime por ela adotado.

Pelo exposto, aduz que a tributação da cadeia de circulação das mercadorias restou hígida, sem qualquer prejuízo de arrecadação ao Fisco Estadual decorrente dos creditamentos, razão pela qual deve ser cancelado o lançamento ora impugnado, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco do Estado do “Ceará” e de violação frontal à regra constitucional de não cumulatividade do ICMS.

Conforme relatado e reconhecido pela própria Fiscalização, 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.

No entanto, a Fiscalização não adotou este procedimento. De maneira cômoda e imperita, simplesmente lançou integralmente os créditos de ICMS incidentes nas operações de saída, pelo regime normal, desconsiderando por completo os valores já recolhidos.

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

Anota que, corrobora 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* quando da entrada dessas mesmas mercadorias. Uma vez que 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 estaria 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.

Também nesse aspecto, assevera que deve ser revisado o lançamento para se imputar os valores efetivamente pagos a título de ICMS-ST. Sobre o princípio da verdade material e o fenômeno da incidência normativa com respeito à legalidade tributária, cita o Prof. Alberto Xavier.

Pede que o lançamento seja revisado, para que sejam imputados os valores efetivamente recolhidos no regime de substituição tributária (ST), em respeito à regra constitucional de não cumulatividade do ICMS e sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco do Estado de “*Rio Grande do Norte*”.

Comenta que apesar da divergência entre a descrição dos fatos e os respectivos enquadramentos, 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).

Diz que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, ou seja, o preço da mercadoria. A autuação objetiva a cobrança do ICMS sobre o valor das mercadorias comercializadas pela Loja Impugnante, mais 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. Cita entendimento do STJ ao aplicar a Súmula 227.

Nesse cenário fiscal, afirma que a autuação sobre os encargos financeiros é ilegal, e 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.

Verifica que o Fisco entendeu que 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, as notas fiscais referentes ao período autuado foram devidamente escrituradas, ainda que, eventualmente, extemporaneamente.

Entende que não poderia a Fiscalização desconsiderar as notas fiscais escrituradas com o devido recolhimento do ICMS, visto ter evitado qualquer embaraço ao Fisco na apuração do imposto, elaboração e entrega das obrigações acessórias da empresa, devendo evitar o enriquecimento sem causa do Erário “*paraibano*”.

Além dos argumentos expostos, diz que 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.

Afirma que a multa aplicada deve corresponder à infração cometida e ser proporcional e razoável à gravidade da infração. Portanto, não é razoável que o equívoco na eleição do regime tributário, tendo ocorrido recolhimento de ICMS aos cofres públicos, enseje a aplicação de multas tão severas e desproporcionais. Cita o art.150 da Constituição Federal.

Acrescenta a esse respeito, o Supremo Tribunal Federal (STF), que ao julgar a ADIN nº 551/RJ, pacificou seu entendimento no sentido de que o Princípio do Não-Confisco, também se aplica às multas e/ou penalidades. Portanto, a multa imposta no presente caso revela-se evidentemente confiscatória, devendo ser prontamente cancelada.

Esclarece que 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. Aduz que o que pretende no presente caso, 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.

Prossegue afirmando que o processo administrativo fiscal deve ser pautado com base no princípio da verdade material, que é um dos objetivos e deveres da fiscalização tributária. Aduz que 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 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, informa seu interesse na realização de prova pericial técnico-contábil, vez que tal prova se faz necessária para que sejam ratificados não apenas o creditamento, como os recolhimentos realizados e indevidamente glosados pelo Fisco, mediante a análise detalhada e exaustiva da documentação fiscal de posse do Fisco, objeto da autuação impugnada. Sobre a matéria, cita a previsão legal que possibilita a realização de perícia fiscal, arts. 123 e 145 do RPAF/99.

Pugna pela perícia fiscal e indicação posterior do seu assistente técnico e quesitos, haja vista o cerceamento de defesa constante nos autos. 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.

Ante todo o exposto, requer seja julgada procedente a presente impugnação para: (a) reconhecer a nulidade do lançamento, em razão da brevidade da fundamentação legal e a dissonância entre a capitulação legal e a descrição dos fatos com os demonstrativos fiscais anexos à autuação; (b) no mérito, reconhecer a total improcedência e a necessária desconstituição do presente auto de infração, em razão do flagrante equívoco cometido pela Autoridade Fazendária; (c) subsidiariamente, reconhecer que as multas aplicadas não observam os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade devendo ser canceladas.

Por fim, protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada posterior de documentos.

O trio de Autuantes presta informação fiscal fls. 144/165. Diz que o contribuinte apresentou defesa para o auto de infração, para a qual faz as devidas considerações.

Registra previamente as justificativas à lavratura do auto de infração sob exame. Inicialmente diz que em 21/12/2021, o estabelecimento ora autuado, requereu baixa no Cadastro do ICMS do Estado da Bahia. A ciência acerca da lavratura deste Auto de Infração foi dada via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) ao estabelecimento empresarial sucessor, Americanas S/A.

Aduz que dentre as infrações lançadas, consta, como exemplo, saídas de mercadorias tributadas como não tributadas. Nesse sentido, relaciona mercadorias (dentre outros) que não mais integravam o Anexo I do RICMS/BA, na data da ocorrência do fato gerador.

Afirma que as infrações objeto do crédito tributário constituído foram identificadas anteriormente, quando da auditoria realizada em outros estabelecimentos filiais da Autuada, culminando com a lavratura de Autos de Infração, cujo débito foi reconhecido e quitado integralmente. Por questão de economia processual foram impressas apenas as primeiras e últimas vias dos demonstrativos, todavia, a integralidade dos dados encontra-se gravada em mídia de CD/DVD, também apensado a este Auto de Infração, cuja cópia foi entregue à Autuada por ocasião da ciência de sua lavratura, através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE). Transcreve as infrações apuradas.

Sobre a infração 11, 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, diz que contribuinte recolheu a menor o diferencial de alíquota devido nas aquisições interestaduais, conforme detalhado nas planilhas que compõem o processo fiscal. Os valores lançados na escrita fiscal e consequentemente recolhidos pelo contribuinte, a título de DIFAL, foram considerados no campo próprio das planilhas de cálculo do imposto, que ora integram este Auto de Infração.

Registra que em razão da Autuada haver procedido ao lançamento da DIFAL na escrita fiscal, no campo "*Outros Débitos*", de forma globalizada, sem informar separadamente os valores que se referiam a ativo permanente e a uso/consumo, apurou as diferenças devidas, também de forma unificada. A alíquota indicada de 18%, corresponde à alíquota interna, todavia, o débito lançado corresponde àquele apurado nas respectivas planilhas de cálculo do imposto, onde constam, também, as alíquotas que correspondem à diferença entre a interna e a interestadual, não implicando, assim, majoração do valor do crédito tributário ora constituído.

Afirma que irressignada, a empresa oferece impugnação. Sintetiza os argumentos apresentados. Aduz que são improcedentes os argumentos defensivos. Tecnicamente não elidem a obrigação tributária constituída, até porque não enfrentam objetivamente as infrações imputadas ao Estabelecimento.

Afirma que nem se discute que o processo, seja ele judicial ou administrativo, deve ser normatizado e conduzido com a máxima subordinação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, como deve ser em um estado democrático de direito nos termos instituídos na República Federativa do Brasil pela vigente CF/88. Entretanto, exercer tão elevados princípios com intuito meramente procrastinatório é diminuir-lhes a estatura e macular sua importância. É isto afinal, que se observa no presente caso. A peça impugnatória em vez de enfrentar objetivamente as diversas imputações devidamente descritas e evidenciadas, deixa entrever que se trata de compilado de impugnações apresentadas aos fiscos dos Estados do Ceará, Paraíba e Rio Grande do Norte, sobre matérias assemelhadas. Nem o cuidado de excluir do texto estas referências mereceu atenção.

Informa que o Decreto nº 7.629/99, ao normatizar o RPAF/99 da Bahia, estabelece em seu artigo 123 que é assegurado ao sujeito passivo tributário, o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação e que a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez. O Artigo 8º do referido decreto institui que as petições deverão conter, entre outros elementos, o pedido e seus fundamentos, expostos com clareza e precisão e oferecer ou indicar os meios de prova com que o

interessado pretenda demonstrar a verdade de suas alegações. Nada disso aconteceu nesta defesa posta a julgamento por esse Conselho de Fazenda.

Esclarece que a ação fiscal da qual resultou a lavratura do presente auto de infração compõe ação integrada de auditoria fiscal direcionada a toda a rede de Estabelecimentos da sociedade empresária Lojas Americanas S/A, sediada no Estado da Bahia, visando verificar o cumprimento da legislação fiscal do ICMS, enfocando diversos aspectos, tais como, a correta atribuição de alíquotas aos diversos produtos comercializados; correto exercício do direito ao crédito do ICMS; correto enquadramento nos regimes de tributação das mercadorias (normal, ST); verificação do lançamento dos documentos fiscais emitidos ou recebidos na EFD; correto enquadramento de operações como tributáveis ou não-tributáveis regularmente escriturados ou não; aplicação de alíquota diversa da prevista; verificação de erros na apuração dos valores do ICMS; verificação de erros na determinação da base de cálculo; correta determinação da DIFAL na operações devidas, entre outras ocorrências inibidoras da arrecadação do ICMS.

Neste sentido, desde sua implementação até o momento, foram lavrados diversos autos de infração contra esta sociedade empresária, todos com os levantamentos fiscais (roteiros) presentes neste PAF, cientificados, compreendidos e pagos pela empresa autuada conforme relação que discrimina.

Sustenta que não padece o presente lançamento de qualquer nulidade, constando nele todos os requisitos indispensáveis previstos no artigo 142 do CTN (Lei 5.172/66) e artigo 39 do RPAF/BA, uma vez que apresenta os fatos objeto da tributação de forma clara e precisa, propiciando sua compreensão e exercício desassombrado do direito de defesa. Tanto é assim, que estes mesmos fatos, total ou parcialmente, foram objeto da mesma forma de evidenciação, enquadrados nos mesmos dispositivos presentes neste auto de infração, foram plenamente compreendidos e admitidos, conforme é prova a relação de autos de infração supra referida, cujos créditos tributários lançados foram extintos por pagamento. Não custa referir também, que não estão presentes quaisquer das hipóteses de nulidade do artigo 18, do citado RPAF/BA.

Pergunta por que razão, apenas este Estabelecimento autuado, não compreendeu fatos plenamente captados por diversos outros integrantes da mesma empresa? Por que só neste caso, o direito de defesa e ao contraditório foi violado?

Frisa que não houve no presente caso, qualquer violação do direito de defesa e ao contraditório. O que há, é uma defesa genérica, atécnica, que não enfrenta os fatos objetivos que foram imputados. Onde a defesa enxerga nulidade, existe apenas uma explicação introdutória, contextualizando duas das doze infrações a seguir objetivamente descritas e demonstradas.

Com efeito, aduz que foi contextualizado especificamente, quanto a infração relativa às saídas de mercadorias tributadas como não tributadas, que se trata de mercadorias que não mais integravam o Anexo I do Regulamento do ICMS, quando da ocorrência dos fatos geradores. Obviamente, a partir do ingresso destes produtos no regime normal de apuração, o crédito fiscal exercido pelo Estabelecimento não foi objeto de nenhuma glosa.

Neste caso, coube ao fisco indicar e tributar as operações de saída indevidamente suprimidas da tributação. Caso não tenha exercido a compensação do crédito quanto a operações de entrada destas mercadorias a partir do período indicado, cabe ao autuado proceder ao levantamento e compensação tanto em relação ao imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição, quanto ao ICMS indevidamente antecipado, desde que o faça em processo específico e com observância do prazo decadencial de 5 anos da data de emissão do respectivo documento fiscal de aquisição (artigo 31, § único da Lei nº 7.014/96) e artigo 315 do RICMS/BA, desde que haja o reconhecimento e quitação do crédito tributário lançado.

Por outro lado, explica relativamente a utilização indevida de crédito fiscal sobre a aquisição de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária tratar-se de compensação de

crédito irregularmente exercida no regime normal de apuração, uma vez que as operações objeto da glosa permanecem ou permaneciam no regime de substituição tributária.

Houve, portanto, o creditamento indevido objetivamente demonstrado, bem como são patentes todas as demais infrações narradas e evidenciadas no auto de infração sob exame. A contextualização introdutória é antes de tudo, uma homenagem ao exercício do direito de defesa e não sua negação. De maneira nenhuma, tal contextualização inviabiliza as demais infrações objetivamente narradas e quantificadas.

Salienta que diferente do que afirma a defesa, os encargos financeiros debitados aos adquirentes nas saídas de mercadorias tributáveis, integram sim, a base de cálculo do ICMS, nos termos previstos no artigo 17, § 1º, Inciso II, da Lei 7.014/96. Trata-se de matéria já pacificada na jurisprudência CONSEF em diversos julgados.

Quanto à multa formal de 1% por falta de registro fiscal de operações de entrada, aponta que a defesa alega que se exige ICMS sobre omissão de saída pretérita caracterizado por omissão de entrada. Ora, tal afirmação é obviamente equivocada e improcedente, porque não se está exigindo ICMS sobre presunção de saída anterior, mas tão somente sancionando o descumprimento de obrigação acessória de registro regular de operações de entrada. Neste ponto a defesa se equivocou ao balizar-se em argumento defensivo apresentado, ao que se deduz, ao Estado da Paraíba, o que revela um imenso alheamento da realidade fática objeto da autuação, além de uma imperdoável imprecisão geográfica.

Comenta que segundo a defesa, o Fisco também incorreu em ofensa aos princípios do não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade. São apenas afirmações inverídicas e não provadas. O que há no presente caso, é aplicação da legislação tributária do Estado da Bahia a fatos concretos. Caso tal legislação padecesse das anomalias jurídicas afirmadas, aqui não seria a via adequada para desconstituí-la. Avulta, portanto, o caráter atécnico e procrastinatório dos argumentos defensivos.

Diante do exposto, opina pela procedência integral do lançamento.

Registro, na sessão realizada por vídeo conferencia, a presença de Catarina Guimarães Pio de Oliveira, CPF 168.701.427-26, que assistiu ao julgamento deste processo.

VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por doze infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Preliminarmente, o Autuado arguiu nulidade do lançamento. Alegou brevidade da fundamentação legal e a dissonância entre a capitulação legal e a descrição dos fatos com os demonstrativos fiscais anexos à autuação.

Afasto estas alegações, visto que não possuem suporte fático ou jurídico. A fiscalização neste processo, em ação fiscal, apurou as irregularidades que culminaram na autuação, tendo por base a EFD – Escrituração Fiscal Digital do contribuinte. A capitulação legal e a descrição dos fatos, expostos nas folhas iniciais do Auto de Infração são claras e estão em consonância com os fatos narrados e os dispositivos previstos na lei 7014/96 e no RICMS/2012. Os demonstrativos fiscais estão devidamente detalhados e em conformidade com cada irregularidade apurada, fls. 24 a 118. Estes documentos foram entregues ao Autuado nos termos do comprovante de entrega fl. 120, para o seu livre exercício do direito a ampla defesa e ao contraditório.

Neste cenário, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que no que tange às questões formais, estão presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de

ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Indefero de plano, solicitação de perícia/diligência fiscal solicitadas pelo Autuado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, e não vislumbro necessidade de avaliação por especialistas, visto que os elementos presentes nos autos são suficientes para convencimento dos Julgadores e deslinde da questão. Nos termos do artigo 147, incisos I e II, do RPAF/99, fica indeferida a perícia técnica ou diligência fiscal solicitadas.

No mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadoria beneficiada com isenção do imposto; a Infração 02, refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária; a Infração 03, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado em documento fiscal; infração 04 falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios; Infração 05 falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios; infração 06 falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, devidamente escrituradas, mediante emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônicas – NFC-e; Infração 07 falta de recolhimento do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas; Infração 08 falta de recolhimento do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, mediante emissão de notas fiscais eletrônicas – NF-e, cosméticos; Infração 09 falta de recolhimento do ICMS em razão de erro no cálculo do imposto, alíquota x base de cálculo, mediante emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônicas – NFC-e; Infração 10 falta de recolhimento do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, mediante emissão de notas fiscais ao consumidor eletrônicas – NFC-e; Infração 11 falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestadual nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento; Infração 12 deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados, sem o devido registro na escrita fiscal.

O defendente não rebateu objetivamente qualquer das infrações. Sua linha de argumentação cingiu-se a arguição de nulidade do Auto de Infração. Se concentrou no tema “*mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária*”. Alegou que a fiscalização teria glosado créditos legítimos da empresa, considerando que, embora tivesse se creditado das mercadorias entradas no seu estabelecimento, como enquadradas no regime de substituição tributária, as respectivas saídas teriam sido tributadas normalmente.

Examinando os elementos que compõem o presente processo, verifico que apenas a infração 02 aborda esta matéria - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária.

No presente caso, a referida infração trata de utilização indevida de crédito fiscal, relativamente a aquisições de mercadorias com fase de tributação encerrada. Assim, a utilização dos respectivos créditos viola a legislação tributária de regência.

É importante registrar, que na descrição dos fatos, os Autuantes, com o intuito de demonstrar as irregularidades apuradas de forma clara e precisa, contextualizaram as infrações, como por exemplo, relativamente às saídas de mercadorias tributadas, como não tributadas, explicando se tratar de mercadorias que não mais integravam o Anexo I do Regulamento do ICMS, quando da ocorrência dos fatos geradores, portanto por se encontrar fora do enquadramento no regime de substituição tributária, se exigiu o ICMS incidente nestas saídas.

O defendente alegou, que muito embora tenha se creditado de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, realizou normalmente a tributação destas mercadorias, quando das respectivas saídas. Assim, entende que caso se mantenha a infração teria direito a restituição do recolhimento indevido do imposto, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Em outras palavras, a empresa gostaria de ter como compensação, o crédito fiscal relativamente a estas operações.

Sobre este pleito, observo que, não há previsão legal para compensação do ICMS ou restituição de indébito nesta fase processual. No caso em questão, comprovando a presença de tais créditos fiscais com origem neste Auto de Infração, poderá o defendente requerer a escrituração extemporânea dos créditos fiscais e sua utilização, devendo observar os procedimentos estabelecidos no art. 101 do RICMS/BA.

O defendente alegou que a Fiscalização a autuou por falta de recolhimento de ICMS, sobre operações com encargos financeiros (taxas de juros cobradas por administradora de cartão de crédito). Disse que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, ou seja, o preço da mercadoria, ao contrário do realizado pelo Fisco que objetiva a cobrança do ICMS sobre o valor das mercadorias, mais a taxa de juros incidentes na compra destes produtos.

Acrescentou também, que ao aplicar a multa de 1% sobre entradas não registradas, o fisco se olvidou de observar que os referidos registros foram realizados de forma extemporânea.

Afasto esta alegação visto que não procede. Saliento que ao contrário do alegado, os encargos financeiros debitados aos adquirentes nas saídas de mercadorias tributáveis, integram sim, a base de cálculo do ICMS, e é legal, conforme previsto no artigo 17, § 1º, Inciso II, da Lei 7.014/96.

Quanto à alegação de que é indevida a aplicação da multa formal de 1% por falta de registro fiscal de operações de entradas, visto que o teria feito, ainda que de forma extemporânea, o defendente não se desincumbiu de trazer à luz deste processo elementos com o condão confirmando esta assertiva.

Neste cenário, registro que o artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento. Assim, todas as infrações apuradas neste lançamento são integralmente procedentes.

No que tange as multas aplicadas, observo que se encontram em absoluta consonância com a lei 7014/96, pois são consequências das irregularidades apuradas em ação fiscal. Quanto a alegação de que seriam confiscatórias e desproporcionais, ressalto que a rigor de que determina o RPAF/BA, não compete a este Órgão Julgador a apreciação e julgamento que envolva matéria constitucional. (art. 167, I, RPAF/99).

Por fim, o defendente pediu o envio das intimações de todos os atos processuais a este PAF referentes, fossem encaminhadas para a advogada subscritora de sua peça defensiva, no endereço registrado no rodapé de suas petições.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, 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. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

De ofício, reduzo a multa aplicada na infração 04, de 100% para 60% tendo em vista que não se verificou ocorrências que caracterize ação dolosa.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **191828.0067/22-0**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 27.858,12**, acrescido das multas de 60% , previstas no inciso VII, alínea “a” , inciso II, alíneas "a", "f" do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 3.216,78**, prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR