

**PROCESSO** - A. I. Nº 191828.0040/21-6  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0097-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/07/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACORDÃO CJF Nº 0182-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. ARGUMENTOS DEFENSIVOS RESTRITOS A OPERAÇÕES IMUNES E SUBMETIDAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS JÁ SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Empresa não demonstra casos em que se deva excluir valores do montante autuado. Os fatos geradores que ocorreram nas datas de ocorrência até 31/10/2016, de fato, imperou a decadência na forma prevista art. 150, § 4º do CTN, devendo considerar homologados os lançamentos e definitivamente extinto tais lançamentos, por ter sido efetuado 5 (cinco) anos após a materialização do fato gerador. Irregularidade parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS NA ESCRITA. Ilicitude não contestada. Decretada, de ofício, a redução do percentual da multa de 100% para 60% devido a alteração da legislação a partir de abril de 2012, sendo enquadrado para o art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, referente à infração 2. b) OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS; i) ACOBERTADAS POR CUPONS FISCAIS. Vendas a prazo e cobrança de juros. Inclusão destes últimos na base de cálculo. Os fatos geradores que ocorreram nas datas de ocorrência até 31/10/2016, de fato, imperou a decadência na forma prevista art. 150, § 4º do CTN, devendo considerar homologados os lançamentos e definitivamente extinto tais lançamentos, por ter sido efetuado 5 (cinco) anos após a materialização do fato gerador. Ilicitude parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida; ii) ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR. Vendas a prazo e cobrança de juros. Inclusão destes últimos na base de cálculo. Ilicitude não contestada; iii) ACOBERTADAS POR CUPONS FISCAIS. Contestação empresarial alega haver na cobrança operações imunes, especificamente CDs, de fato constatadas e retiradas do monte autuado. Os fatos geradores que ocorreram nas datas de ocorrência até 31/10/2016, de fato, imperou a decadência na forma prevista art. 150, § 4º do CTN, devendo considerar homologados os lançamentos e definitivamente extinto tais lançamentos, por ter sido efetuado 5 (cinco) anos após a materialização do fato gerador. Ilicitude parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida; iv) ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR. Contestação empresarial alega

haver na cobrança mercadorias já tributadas anteriormente via ST, de fato constatadas e retiradas do monte autuado. Ilicitude parcialmente procedente. **c)** DIFAL. Os fatos geradores que ocorreram nas datas de ocorrência até 31/10/2016, de fato, imperou a decadência na forma prevista art. 150, § 4º do CTN, devendo considerar homologados os lançamentos e definitivamente extinto tais lançamentos, por ter sido efetuado 5 (cinco) anos após a materialização do fato gerador. No entanto, não há ocorrência autuada nesta exação que esteja extinta pela decadência. Ilicitude mantida. **3. RECOLHIMENTO A MENOS. a)** ADOÇÃO INCORRETA DE ALÍQUOTA. **i)** OPERAÇÕES ACOBERTADAS COM NOTAS FISCAIS. “Espumantes”. Ilicitude não contestada; **ii)** OPERAÇÕES ACOBERTADAS COM NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR. “COSMÉTICOS”. Ilicitude não contestada; **b)** ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. **i)** OPERAÇÕES ACOBERTADAS COM CUPONS FISCAIS. Empresa não demonstra casos em que se deva excluir valores do montante autuado. Os fatos geradores que ocorreram nas datas de ocorrência até 31/10/2016, de fato, imperou a decadência na forma prevista art. 150, § 4º do CTN, devendo considerar homologados os lançamentos e definitivamente extinto tais lançamentos, por ter sido efetuado 5 (cinco) anos após a materialização do fato gerador. Irregularidade parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida; **ii)** OPERAÇÕES ACOBERTADAS COM NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR. Empresa não demonstra casos em que se deva excluir valores do montante autuado. Irregularidade procedente; **c)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. UTILIDADES DOMÉSTICAS. Ilicitude não contestada. **4. MULTAS. NÃO REGISTRO NA ESCRITA. a)** ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Ilicitude não contestada; **b)** ENTRADA DE MERCADORIAS. Ilicitude não contestada. Nulidades afastadas. Indeferida o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0097-05/22-VD, às fls. 239/246 dos autos, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 04/10/2021, para exigir ICMS no valor de R\$ 89.575,87 e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 1.183,70, perfazendo o montante crédito tributário constituído de R\$ 90.759,57, em razão da imputação de 14 (quatorze) infrações, descritas a seguir:

**INFRAÇÃO 01 – 001.002.005**-Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária.

**Enquadramento Legal:** Art. 9º, art. 29, § 4º, inciso II da Lei 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 002.001.002**-Deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS referentes as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios.

**Informação complementares:** A Autuada deixou de proceder ao lançamento de diversas Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor Eletrônicas - NFC-e's na escrita fiscal e de realizar o respectivo pagamento, as quais encontram-se identificadas nas planilhas que integram este Auto de Infração.

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I a art. 32 da Lei 7.014/96 C/C art. 332, inciso I, § 6º do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 03 – 002.001.003-** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

**Informação complementares:** Tratam-se de encargos financeiros incidentes sobre operações de vendas a prazo (taxas de juros cobradas pela administradora de cartão de crédito), financiados pela adm. financeira da própria Autuada, não incluídos na base de cálculo do imposto, cujas operações foram realizadas mediante Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei nº 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 04 – 002.001.003-** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

**Informação complementares:** Tratam-se de encargos financeiros incidentes sobre operações de vendas a prazo (taxas de juros cobradas pela administradora de cartão de crédito), financiados pela adm. financeira da própria Autuada, não incluídos na base de cálculo do imposto, cujas operações foram realizadas mediante a emissão de diversas Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor Eletrônicas - NFC\_e's.

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei nº 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 05 – 002.001.003-** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

**Informação complementares:** Operações realizadas mediante a emissão de Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei nº 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 06 – 002.001.003-** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

**Informação complementares:** Operações realizadas mediante a emissão de Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei nº 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 07 – 003.002.002-** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

**Informações complementares:** Operações realizadas mediante a emissão de Notas Fiscais Eletrônicas - NF\_e's.

**Enquadramento Legal:** Arts. 15, 16 e 15-A, da Lei 7.014/96

**INFRAÇÕES 08 – 003.002.002-** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

**Informações complementares:** Operações realizadas mediante a emissão de Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor Eletrônicas- NF\_e's. Cosméticos.

**Enquadramento Legal:** Arts. 15, 16 e 15-A, da Lei 7.014/96

**INFRAÇÕES 09– 003.002.004 -** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

**Informação complementares:** Erro na determinação da carga tributária. O contribuinte calculou a menor o imposto vinculado às operações realizadas mediante Emissor de Cupom Fiscal - ECF

**Enquadramento Legal:** Arts. 24 a 26 da Lei 7.014/96 C/C art. 305 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 10– 003.002.004 -** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

**Informação complementares:** Erro na determinação da carga tributária. O contribuinte calculou a menor o imposto vinculado às operações realizadas mediante a emissão de diversas Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor Eletrônicas- NF\_e's



**Enquadramento Legal:** Arts. 24 a 26 da Lei 7.014/96 C/C art. 305 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

**INFRAÇÃO 11 – 003.002.005-** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

**Informação complementares:** Operações realizadas mediante a emissão de Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor Eletrônicas - NFC-e's, conforme relação constante das planilhas que integram este Auto de Infração.

**Enquadramento Legal:** Arts. 17 a 21 e art. 23 da Lei 7.014/96 (a depender da hipótese).

**INFRAÇÃO 12 – 006.005.001 -** 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.

**Enquadramento Legal:** Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 C/C art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 13 – 016.001.002-** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal.

**Enquadramento Legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012.

**INFRAÇÕES 14 – 016.001.006-** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) ou serviço(s) tomado sem o devido registro na escrita fiscal.

**Enquadramento Legal:** Arts. 217 e 247 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 09/07/2024 (fls. 239 a 246) e decidiu pela Procedência Parcial, por unanimidade, através do Acórdão de nº 0097-05/22-VD, o qual foi fundamentado nos seguintes termos:

#### **“VOTO**

*Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.*

*Não há problemas de representação legal, tanto em relação à defesa. Princípios processuais administrativos observados.*

*Foi manejada uma preliminar de nulidade de todo o lançamento de ofício, em função da dissintonia entre o levantamento fiscal e a capitulação legal e os fatos.*

*As irregularidades estão bem justapostas e bem compreendidas. Os fatos tributáveis estão bem explicados. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização guardam coerência com a matéria tributável. Por outro lado, não se percebe desajustes no enquadramento legal efetivado.*

*Logo, as infrações foram determinadas com precisão, sem caber na espécie a aplicação de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA.*

*Preliminar afastada.*

*Dito isso, o auto de infração atende aos requisitos de lei.*

*Do teor da contestação empresarial, praticamente não se vê contraditório à pretensão estatal, no que diz respeito às questões principais de mérito.*

*Apesar de agitados genericamente pelo contribuinte, apenas dois aspectos podem guardar certa correlação com a matéria tributável, objeto da autuação: a existência de mercadorias imunes, a exemplo de livros, compact discs e DVDs, e a existência de mercadorias já oneradas anteriormente via substituição tributária (ST).*

*Passemos à apreciação deles, naquilo que tocar as operações autuadas.*

*Depreende-se do descritivo fático da autuação o alerta de que alguns produtos não mais estão submetidos à ST. São eles: bombons e caramelos (NCM 39269090), que deixaram de integrar o Anexo 1 do RICMS-BA desde 01.01.2019; baconzitos, batata mister, batata mr potato, batata pringles, biscoito salgado torcida, doritos queijo, pringles torcida, snack multicereal, torcida costelinha com limão, classificados como salgadinhos pelos respectivos fabricantes (NCM 19059090), que deixaram de integrar o Anexo 1 regulamentar desde 2018; banco escada e escada alumínio que, embora estejam posicionados em NCM prevista no citado Anexo 1, não encontram ali correspondência como produtos próprios para construção, requisito para ser admitido o enquadramento; caixas de ferramentas, cuja NCM não está apontada no Anexo 1 multireferido.*

*Pois bem.*

*A infração 01 alude ao uso indevido de créditos fiscais em decorrência de operações sujeitas à tributação antecipada. Encerrada a fase de tributação, em princípio, salvo exceções inaplicáveis neste PAF, não há como*

se apropriar créditos fiscais. Entretanto, nenhum dos produtos atrás relacionados consta no demonstrativo fiscal desta irregularidade. Como se disse, inexistiu impugnação empresarial específica rejeitando a glosa efetuada pelo fisco.

*Irregularidade procedente.*

*Já as infrações 05 e 06 cometem operações tributadas como não tributadas.*

*Compulsando-se as planilhas fiscais da irregularidade de nº 05, verifica-se que as operações alcançadas dizem respeito sobretudo a calçados, peças de vestuário e material de papelaria, vendidos através de ECF. Todavia, identifica-se nas citadas planilhas duas operações, uma envolvendo CD, em 28.02.2018, ICMS de R\$ 0,90, outra envolvendo DVD, em 31.3.2018, ICMS de R\$ 4,50. Assim, à luz do que referencia o art. 150, VI, “e”, da CF/88, conferindo-se a interpretação finalística à norma, a imunidade também abriga a fase de comercialização de CDs e DVDs musicais no varejo, como é a situação agora retratada. Veja-se o dispositivo:*

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

*(...)*

*VI - instituir impostos sobre:*

*(...)*

*e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.*

*Irregularidade procedente em parte, apenas para excluir R\$ 5,40 do demonstrativo de débito (ICMS de R\$ 4,50 para março de 2018 e R\$ 0,90 para agosto de 2018).*

*Consultando-se as planilhas fiscais da irregularidade de nº 06, ali sim são identificadas situações que caem na área de debate e apreciação do processo, pois nelas se vê operações relacionadas com mercadorias em que se discute se, à época da ocorrência dos fatos geradores, estavam ou não no regime da substituição tributária. Vamos a elas.*

*Bombons e caramelos: a partir de 01.01.2019, não mais estavam no Anexo 1 do RICMS-BA e, portanto, deveriam ter as saídas tributadas.*

*Baconzitos, batata mister, batata mr potato, batata pringles, biscoito salgado torcida, doritos queijo, pringles torcida, snack multicereal, torcida costelinha com limão: considerados como salgadinhos, NCM 19059090, deixaram de integrar o Anexo 1 regulamentar baiano a partir de 01.01.2019.*

*Banco escada e escada alumínio: embora possuam posição prevista no Anexo 1, isto é, NCM 76169900, tais mercadorias não se caracterizam como “outras obras de alumínio, próprias para construções, incluídas as persianas”, conforme descrição contida na norma, item 8.73. Em verdade, assumem muito mais funções domésticas, inerentes ao cotidiano residencial, e não usadas na construção civil, como as escadas maiores.*

*Caixas de ferramentas: tais produtos tiveram a classificação fiscal na NCM 39269090, adotada pelo contribuinte. O Anexo 1 do RICMS-BA, em vigor nos períodos afetados pela autuação, prevê algumas mercadorias na posição genérica 3926, sendo que uma delas, a de nº 3926.9, “outras obras de plástico, para uso na construção”, item 8.20, pode comportar as citadas caixas. Contudo, a impugnante, ao atrair para si o ônus probatório de provar o fato impeditivo da tributação na saída, não demonstrou que ditas mercadorias provieram de Estados signatários dos Prot. ICMS 104/09 e 26/10.*

*Aqui também se identifica uma operação envolvendo DVD, em 31.8.2019, ICMS de R\$ 1,80. Pelas mesmas razões atrás deduzidas, naquilo que respeita à “imunidade contra a pirataria”, é de se retirar este valor da cobrança.*

*Irregularidade procedente em parte, apenas para excluir R\$ 1,80 do demonstrativo de débito de agosto de 2019.*

*A infração 02 não sofreu contestação. Tem como objeto a cobrança de imposto em operações espelhadas em notas fiscais de venda ao consumidor eletrônicas, mas não consignadas na escrita fiscal da autuada. O detalhamento das operações encontra-se em demonstrativo encartado na mídia digital de fl. 167.*

*Irregularidade procedente.*

*As infrações 03 e 04, de mesmo fundamento, distinguindo-se apenas em função do documento emitido, cupom fiscal ou NFC-e, a depender da data do fato gerador, não contou com abatimento por parte do contribuinte. Segundo a autuação, ambas visam cobrar imposto pelo fato do autuado não ter oferecido à tributação os juros incidentes nas vendas a prazo, cobrados de administradora financeira pertencente ao próprio autuado. Os demonstrativos respectivos juntados à fl. 167 acusam o registro a título de encargos, sob o CFOP 5102.*

*Para a situação descrita no auto de infração, certo é que a Lei 7.014/96 assim dispõe sobre a base de cálculo:*

*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;*
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado;*
- c) o valor do IPI nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte (destaques nossos).*

*A questão é controvertida e passa por saber se numa única transação com o cliente tem-se a celebração de dois negócios jurídicos, quais sejam, a compra e venda mercantil e o financiamento do preço, com cobrança de encargos financeiros para remunerar o empréstimo ou ainda, se há intervenção de uma única pessoa jurídica (o vendedor da mercadoria) ou de duas pessoas jurídicas (o vendedor da mercadoria e a empresa que disponibiliza o crédito ao cliente) nesta transação.*

*Frise-se que inexistiu no particular contraditório por parte da autuada. Ao referenciar que a “adm.” (sic.) financeira é da própria autuada, ao indicar nas planilhas fiscais a assinalação do CFOP 5102 e ao mencionar que se tratam de vendas a prazo e não de vendas financiadas, discrimen que, para alguns tributaristas, geram consequências jurídicas diversas, os autuantes postularam a exigência do tributo sob o fundamento de que o preço da mercadoria comercializada a prazo embutiu juros revertidos em favor da própria autuada, portanto recebidos por ela e não por terceiros, ainda que pertencente ao mesmo grupo econômico, sendo a hipótese de considerar ditos encargos no montante da base de cálculo do ICMS, nos moldes do dispositivo legal atrás transcrito.*

*Importante trazer a lume doutrina autorizada sobre o assunto, tirada do link <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2020/09/2018-moreira-andre-mendes-marques-marina-machado-incidencia-ou-nao-de-icms-sobre-os-encargos-financeiros.pdf>:*

*Os contribuintes, com o intuito de reduzir o ônus tributário, argumentavam que as duas situações têm a mesma natureza e, por isso, seriam equiparáveis, o que atrairia a incidência súmula. Por outro lado, os fiscos estaduais defendiam uma diferenciação entre os institutos, não sendo possível sua aplicação.*

*Por vezes, denominada de venda a crédito, a venda a prazo é caracterizada por se tratar de negócio jurídico único, a partir do qual o próprio estabelecimento varejista oferece ao comprador a possibilidade de pagamento parcelado, do qual decorrerá um acréscimo ao preço final da mercadoria. Consoante art. 1º da Lei nº 6.463/77, na venda a prazo deve haver a declaração do preço à vista da mercadoria vendida, o número e o valor dos pagamentos mensais que serão pagos pelo comprador:*

*Art. 1º Nas vendas a prestação de artigos de qualquer natureza e na respectiva publicidade escrita e falada será obrigatória a declaração do preço de venda à vista da mercadoria, o número e o valor das prestações, a taxa de juros mensal e demais encargos financeiros a serem pagos pelo comprador, incidentes sobre as vendas a prestação.*

*Nesse diapasão, o valor da venda é o somatório das prestações mensais acordadas entre o vendedor e o consumidor quando da celebração do próprio contrato de compra e venda. Na espécie, não há interferência de um terceiro (instituição financeira ou operadora de cartão de crédito) na operação de compra e venda, tratando-se de uma relação jurídica única, desenvolvida estritamente entre o vendedor e o consumidor final. É o que acontece, por exemplo, nas vendas de móveis e eletrodomésticos com carnê fornecido pela loja.*

*Irregularidades procedentes.*

*A infração 07 também não sofreu contestação. Tem como objeto a cobrança de imposto devido nas saídas de mercadorias, acobertadas por notas fiscais eletrônicas, em virtude da adoção errada de alíquota, em dissonância com o estabelecido na legislação. Vislumbra-se no demonstrativo analítico de fl. 167 que as operações envolvem predominantemente o produto denominado de “espumante”.*

*Irregularidade procedente.*

*A infração 08 igualmente não sofreu contestação. Tem como objeto a cobrança de imposto devido nas saídas de mercadorias, acobertadas por notas fiscais de venda ao consumidor eletrônicas, em virtude da adoção errada de alíquota, em dissonância com o estabelecido na legislação. Vislumbra-se no demonstrativo analítico de fl. 167 que as operações envolvem produtos cosméticos, com carga tributária diferenciada, não considerada pelo*



contribuinte.

*Irregularidade procedente.*

*As infrações 09 e 10 não foram impugnadas e possuem idêntica tipificação, sob o código 003.002.004. A única diferença é o documento que deu lastro às saídas, na primeira, cupons fiscais, na segunda, NFC-es. Dizem respeito a pagamento a menor de imposto em decorrência de erro na apuração dos valores apurados. Não há nada nos demonstrativos analíticos respectivos, apensados ao CD de fl. 167, que justifique a exclusão de algum valor.*

*Irregularidades procedentes.*

*Outrossim, não houve resistência empresarial específica para a infração 11. Consiste em recolhimento a menor de imposto causado por equívoco na determinação da base de cálculo, operações acobertadas em NFC-es. Identifica-se no demonstrativo analítico de fl. 167 que as operações envolvem predominantemente utilidades domésticas.*

*Irregularidade procedente.*

*A infração 12, sem impugnação, abrange falta de pagamento de tributo, a título de diferença entre a alíquota interna e interestadual (DIFAL), em face da entrada de mercadorias destinadas a ativo fixo e consumo do próprio estabelecimento autuado.*

*Irregularidade procedente.*

*As infrações 13 e 14 exigem multa de 1% sobre o valor tributável, em face da falta de registro das entradas das mercadorias na escrita fiscal do contribuinte. A diferença entre elas está apenas no período autuado. Estas irregularidades também não contaram com defesa do sujeito passivo. A demonstração dos documentos fiscais não registrados se encontram na mídia digital de fl. 167.*

*Irregularidades procedentes.*

*O restante do conteúdo defensivo atine para questões estranhas à matéria tributada neste processo, vale dizer, atine a resultados obtidos a partir de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadoria, em exercícios fechados, nos quais as supostas diferenças encontradas poderiam ser justificáveis em face de algumas situações de fato. Não há na autuação infrações decorrentes de omissões de entradas ou saídas detectadas em auditorias de estoques.*

*Quanto ao pedido de diminuição da multa, em face de ser o percentual proposto confiscatório, irrazoável e desproporcional, não tem razão o contribuinte.*

*Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7014/96.*

*Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.*

*Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.*

*Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.*

*Afasto, pois, o pedido de mitigação ou cancelamento da penalidade.*

*Isto posto, fica assim a síntese valorativa da autuação:*

	<b>Autuado</b>	<b>Procedente</b>
<i>Infração 01</i>	234,27	234,27
<i>Infração 02</i>	28.477,96	28.477,96
<i>Infração 03</i>	10.149,67	10.149,67
<i>Infração 04</i>	6.986,68	6.986,68
<i>Infração 05</i>	4.210,38	4.204,98
<i>Infração 06</i>	18.730,40	18.728,60
<i>Infração 07</i>	102,86	102,86
<i>Infração 08</i>	14.387,74	14.387,74
<i>Infração 09</i>	2.489,70	2.489,70
<i>Infração 10</i>	86,54	86,54
<i>Infração 11</i>	219,03	219,03
<i>Infração 12</i>	3.500,65	3.500,65
<i>Infração 13</i>	419,21	419,21
<i>Infração 14</i>	764,49	764,49
<b>Totais</b>	<b>90.759,58</b>	<b>90.752,38</b>

*Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, no montante de R\$ 90.752,38.”*

Cientificado da decisão de primeiro grau, relativo ao Acórdão 5ª JFJ Nº 0097-05/22-VD, através do Termo de Intimação de fl. 254 dos autos, em cumprimento ao disposto no art. 166 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por AR-Correio, em 26/07/2022 na forma do documento de fl. 255 dos autos.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 239 a 244, mediante o qual aduz que os valores mantidos não merecem prosperar, nos termos a seguir:

#### *I. DA DECADÊNCIA*

Diz, a Recorrente, que é sociedade regularmente constituída perante o Estado da Bahia, sendo, portanto, sujeito passivo dos tributos relativos aos fatos geradores por ela praticados, nos termos do inciso I, do artigo 121 do CTN.

Pontua que, como se verifica, o presente auto de infração objetiva a cobrança de suposto débito de ICMS referente ao período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019.

Por se tratar de um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ao ICMS aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN, segundo o qual a Fiscalização dispõe do prazo de 05 anos, a contar da data da ocorrência dos fatos geradores, para proceder à homologação expressa do pagamento realizado/antecipado pelo contribuinte, ou lançar eventual diferença.

Aduz que esse entendimento já foi pacificado pelo E. STJ, nos autos do julgamento do REsp 973.733/SC, analisado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que vem sendo reiteradamente aplicado pela C. Corte Superior. Destaca ementa às fls. 261/262 dos autos.

Diz que, em regra, o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, no qual o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, tendo esta como prazo decadencial, o previsto no artigo 150, § 4º do CTN, de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, nos casos em que houver dolo, fraude ou simulação, ou, ainda, nas situações em que não seja o caso de pagamento antecipado do tributo por parte do contribuinte, aplicável a regra decadencial insculpida no artigo 173, inciso I do CTN.

Compulsando-se os autos do processo administrativo, verifica-se que a situação irregular detectada no procedimento fiscal e da qual redundou o lançamento do crédito tributário executado, consubstancia-se na omissão do contribuinte de recolher parte do ICMS em face do tratamento tributário divergente do previsto na legislação.

Todavia, tendo a Recorrente realizado o auto lançamento – também denominado de lançamento por homologação – e efetuado o recolhimento do ICMS por ela apurado como devido, ao Fisco incumbe proceder à análise do lançamento efetuado para homologá-lo, ou não, dentro do prazo estabelecido no § 4º, do artigo 150 do CTN, sob pena de se verificar a ocorrência de homologação tácita, com a respectiva extinção definitiva do crédito tributário e a consequente decadência do direito de lançar eventuais diferenças, salvo se constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; o que, no caso dos autos não restou comprovado.

Portanto, não se pode ignorar ou desconsiderar a apuração da Recorrente e o lançamento por homologação, quando dela decorre o não recolhimento do imposto ou seu recolhimento a menor, pois a atividade em si – autolançamento – foi realizada, sendo encargo do Fisco, dentro do prazo de 05 anos, verificar a sua regularidade, homologando os cálculos ou promovendo o lançamento da diferença apurada.

*In casu*, não há dúvidas de que a Recorrente apurou e efetuou os devidos recolhimentos do imposto estadual em todos os meses do período autuado, considerando que o ICMS em exigência decorre de suposto equívoco na aplicação do regime de tributação.

Diante disso, considerando que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e,



portanto, a ele deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN, a Recorrente REQUER seja reconhecida a decadência dos débitos relativos aos supostos fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 2016, vez que a Recorrente somente teve ciência do auto de infração em 18/11/2021, e, consequentemente, seja extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, VII do CTN.

### *III – DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO*

#### *III.1 - DO DEVIDO CREDITAMENTO DE ICMS - INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO E OBSERVÂNCIA À NÃO CUMULATIVIDADE*

Diz que 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 tributas ou sujeitas ao regime de substituição tributária (ST), por ocasião das saídas, nos meses de janeiro 2016 a dezembro de 2019.

Diz, então, 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.

Registra 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.

Aduz 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.

Diz, em síntese, que a Autoridade Fiscal deixou de verificar operação por operação e simplesmente presumiu que as saídas teriam ocorrido com ST ou isenção.

#### *III.2 - 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, diz que é 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.

Registra que 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.

Diz que a Fiscalização não adotou tal procedimento. De maneira cômoda e imperita, a Fiscalização simplesmente lançou integralmente os créditos de ICMS incidentes nas operações de saída, pelo regime normal, desconsiderando por completo os valores já recolhidos pela

Recorrente.

Ao assim proceder, diz que 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.

Após traçar outras considerações na peça recursal, sem qualquer nexo causal ao objeto das várias imputações do Auto de Infração, em tela, diz que o lançamento ora impugnado deve ser revisado para que sejam imputados os valores efetivamente recolhidos pela Recorrente 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.

### *III.3 – DA IMPOSSIBILIDADE DOS ENCARGOS FINANCEIROS COMPOREM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS*

Diz que, 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).

Pontua, então, que, 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.

Diz que, 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. Em seguida traz destaque da ementa de uma decisão, que aduz ter o STJ ter aplicado a Súmula nº 227.

Conclui que nesse cenário fiscal, a autuação sobre os encargos financeiros 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 tributária, isentos ou imunes, em frontal violação ao princípio da legalidade, devendo, pois, ser cancelada.

### *III.4 – ESCRITURAÇÃO – DEVIDO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO*

Diz verificar 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, diz, a Recorrente, que verificou que as notas fiscais referentes ao período autuado foram devidamente escrituradas, ainda que, eventualmente, extemporaneamente.

Assim sendo, diz que 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.

### *V – DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO NÃO-CONFISCO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE*

#### *V.1 – OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO*

Diz que, 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.

Pontua que 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.

Após traçar outras considerações, inclusive com destaques de decisões do STF, diz que, 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, diz que a multa imposta no presente caso revela-se evidentemente confiscatória, devendo ser prontamente cancelada.

#### *V.2 - OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE*

Consigna que 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.

Diz que, 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.

Frisa que 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.

Após destacar entendimentos do Professor Celso Antonio Bandeira de Melo, sobre a aplicabilidade do Princípio da Razoabilidade, associados a entendimentos, diz que, no presente caso, o meio utilizado pela Autoridade Fiscal (aplicação de multa) para atingir a sua finalidade (punir o suposto creditamento indevido) encontra-se manifestamente dissociado de qualquer parâmetro de razoabilidade ou proporcionalidade, uma vez que a referida multa, no patamar em que fixada, revela-se exacerbada.

Ademais, não se trata de infração praticada com dolo, fraude ou simulação, eis que a Recorrente apenas elegeu outro regime de tributação, tendo ocorrido recolhimentos de imposto ao erário.

Em suma, diz que se verifica ausente qualquer parâmetro de proporcionalidade na aplicação da multa em exame.

Dessa forma, diz que a multa aplicada à Recorrente excede ao legítimo exercício do poder conferido à Administração Pública, o que demonstra seu total afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzidas para adotar, como base de cálculo, os valores efetivamente não recolhidos ao Fisco estadual (após computados os valores recolhidos por ST e os valores dos créditos nas entradas).

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

Diz 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, como observa Reginaldo de França e corroborando com seu entendimento estão Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques e, ainda, Odete Medauar.

Pontua 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 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.

Diz que, 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.

#### VII – 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.

O conselheiro Eduardo Ramos de Santana declarou impedimento deste auto devido ter composto o colegiado de piso sendo substituído pelo conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo.

Registra a presença o autuante Sr. Hermenegildo M. Fraga e a advogada Sra. Catarina Guimarães Pio de Oliveira, os pares exerceram o direito regimental de sustentação oral.

É o relatório.

#### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de Piso proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, em 09/06/2022, através do Acórdão 5ª JJF Nº 0097-05/22-VD, às fls. 239/246 dos autos, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 04/10/2021, resultante de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP SUL, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 502780/21 constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$ 89.575,87 e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 1.183,70, perfazendo o montante crédito tributário constituído de R\$ 90.759,57, em razão da imputação de 14 (quatorze) infrações, descritas na inicial dos autos.

Inicialmente, observo que o Auto de Infração, em tela, objeto da presente peça recursal, em análise, fora julgado Procedente em Parte, em decisão unânime dos membros da 5ª JJF, conforme a síntese a seguir:

<b>Infrações</b>	<b>Auto de Infração</b>	<b>Julgamento 1ª Instância</b>	<b>Observação</b>
Infração 01	234,27	234,27	Procedente
Infração 02	28.477,96	28.477,96	Procedente
Infração 03	10.149,67	10.149,67	Procedente
Infração 04	6.986,68	6.986,68	Procedente
Infração 05	4.210,38	4.204,98	Procedente em Parte
Infração 06	18.730,40	18.728,60	Procedente em Parte
Infração 07	102,86	102,86	Procedente
Infração 08	14.387,74	14.387,74	Procedente
Infração 09	2.489,70	2.489,70	Procedente
Infração 10	86,54	86,54	Procedente
Infração 11	219,03	219,03	Procedente
Infração 12	3.500,65	3.500,65	Procedente
Infração 13	419,21	419,21	Procedente
Infração 14	764,49	764,49	Procedente
<b>Totais</b>	<b>90.759,57</b>	<b>90.752,38</b>	

Compulsando, então, os autos do processo administrativo, verifica-se que a situação irregular detectada no procedimento fiscal e da qual redundou o lançamento do crédito tributário executado, consubstancia-se na omissão do contribuinte de recolher o ICMS a menos ou na sua totalidade, decorrente de operações transacionadas nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, em face do tratamento tributário divergente do previsto na legislação, com a repercussão de exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$ 89.575,87 e multa por descumprimento de obrigação acessória no

valor de R\$ 1.183,70, perfazendo o montante de crédito tributário constituído de R\$ 90.759,57, em razão da imputação de 14 (quatorze) infrações, conforme as várias intercorrências descritas na inicial dos autos.

Na decisão de piso, não obstante as arguições de improcedências trazidas aos autos, pelo defendente, em sede de primeira instância, veem-se a manutenção, na sua integralidade, de todas as imputações, exceto as imputações de nº 05 e 06, em que, o i. Relator Julgador, apresenta as suas justificativas de manutenção integral ou parcial das imputações diante das razões e contrarrazões trazidas aos autos pelas Partes.

Relativamente as imputações de nºs 05 e 06 do Auto de Infração, em tela, que diz respeito, ao sujeito passivo, ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, decorrente de *Emissão de Cupom Fiscal (ECF)* e *Notas Fiscais de Vendas ao Consumidor Eletrônicas (NFC)*, respectivamente, vê-se a redução do valor originalmente lançado de R\$ 4.210,38 para o valor de R\$ 4.204,98, isso em relação a infração 05; e a redução do valor originalmente lançado de R\$ 18.730,40 para o valor de R\$ 18.728,60, isso em relação a infração 06, decorrente da exclusão de mercadorias – *CDs, DVDs, Bombons, Caramelos, etc.* - indicadas no voto condutor, que, à época dos fatos geradores, não estavam no Anexo I, do RICMS/BA e, portanto, deveriam ter as saídas tributadas.

Neste contexto, o voto condutor da decisão de piso, objeto da presente peça recursal, foi pela procedência parcial, na forma da síntese valorativa de cada uma das imputações do Auto de Infração, em tela, anteriormente destacado.

Passo, então, propriamente dito, discorrer sobre a peça recursal, ora em análise.

Em sede de Recurso Voluntário, o Contribuinte Autuado, agora, através do seu patrono devidamente constituído, traz a arguição de decadência dos débitos tributários lançados, com base no artigo 150, § 4º do CTN, relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 2016, sob o argumento de que somente teve ciência do Auto de Infração em 18/11/2021, e, consequentemente, estariam extinto esses créditos tributários constituído nos termos do art. 156, VII do CTN.

Observe, então, das imputações que resultaram no Auto de Infração, em tela, apenas as Infrações de nºs 01, 03, 05, 07, 09 e 13 são as que tem datas de ocorrências que abacam o exercício de 2016 arguido, na peça recursal, que, portanto, será objeto de análise deste Relator.

Pois bem! No âmbito tributário, o instituto da decadência está previsto no Código Tributário Nacional (CTN) editado pela Lei nº 5.172/66, como tal observa-se que, em relação aos termos previstos no CTN, a contagem do prazo decadencial possui duas regras distintas, quais sejam as previstas nos artigos 150, § 4º; e 173, inc. I do citado diploma legal, definidas em cada caso, conforme a modalidade de lançamento a que é submetido o tributo, se por homologação, de ofício ou por declaração, bem assim observando se ocorreu ou não a antecipação do tributo.

A disposição do art. 150, § 4º remete a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, declara e efetua o pagamento, ou efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas e não haja a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É o que se extrai da leitura do citado dispositivo na forma a seguir destacado:

**“Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

Por sua vez, o art. 173, inciso I, do CTN remete a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, o contribuinte omite a realização da operação tributável; ou, de forma tácita, em situações que o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada e posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação. É o que se extrai da leitura do citado dispositivo na forma a seguir destacado:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

Neste contexto, o prazo decadencial para que o Fisco realize o lançamento é de 5 (cinco) anos, sendo que o termo inicial desse prazo pode ser o fato gerador (art. 150, § 4º do CTN); ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

Logo, em relação a Infração 13, que diz respeito a imposição de multa por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, a arguição de decadência dos débitos tributários constituídos nos termos do art. 150, § 4º do CTN, como arguido pelo Recorrente, é inadequado para os casos de multa por inobservância de obrigação acessória. Se a obrigação do recorrente é de natureza instrumental, isto é, de fazer algo (no caso, efetuar o registro, na escrita fiscal, de qualquer de suas operações, com mercadoria ou serviços, realizados), não há espaço para tratar de homologação de algum pagamento feito pelo recorrente e, com isso, enquadrar a situação dos autos no citado dispositivo legal.

Em relação a situação das operações relacionadas a Infração 13, que se trata de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do que foi, inclusive, decidido pelo STJ por ocasião do julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 973.733/SC, o único regime jurídico que se afigura compatível para o cômputo do período decadencial arguido é aquele previsto no art. 173, I do CTN.

Assim o termo inicial da contagem do prazo, em relação as ocorrências imputadas relacionadas a Infração 13 é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto não há que se arguir decadência de constituição do lançamento de quaisquer das ocorrências do exercício de 2016 lançadas na Infração 13, vez que, o Recorrente, foi intimado do Auto de Infração em 18/11/2021, data de ciência do presente procedimento fiscal, através DT-e na forma do expediente de fl. 166 dos autos, então a Fazenda Pública Estadual teria até 31/12/2021 para constituir o lançamento, ora em análise, que o fez antes.

Por outro lado, relativamente as Infração de nºs 01, 03, 05, 07 e 09, coaduno com o entendimento do Recorrente, de que a Fazenda Pública Estadual não tem direito de cobrar o crédito tributário em apreço, isso em relação, eminentemente, as datas de ocorrência até 31/10/2016, já que ultrapassou o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º do CTN, considerando que foi intimado do Auto de Infração em 18/11/2021, data de ciência do presente procedimento fiscal, isto é, data em que foi formalizado, para cobrar crédito tributário decorrente de declarações de ocorrências de fatos jurídicos tributários, onde apurou o montante do imposto devido, declarou e efetuou o pagamento, que entendera correto; ou efetuou o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; pois, de fato, enseja a aplicação do prazo decadencial então previsto no art. 150, § 4º do CTN, de forma que o termo inicial para a contagem do prazo é com a materialização dos fatos geradores.

Aliás, tal entendimento além de convergir para decisões prevaletentes deste Conselho de Fazenda, vem a respeitar a orientação da Procuradoria Geral do Estado, através do Ofício GAB/PROFIS/PGE nº 42/2016, datado de 22/11/2016, em que promoveu a uniformização de suas orientações jurídicas acerca de alguns temas relacionados ao ICMS na Bahia, dentre eles, o de decadência, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.



Neste contexto, os fatos geradores que ocorreram nas datas de ocorrência até 31/10/2016, relativo as imputações de nºs 01, 03, 05, 07 e 09, porquanto a ciência do Auto de Infração, em tela, ter ocorrido em 18/11/2021 (fl.166), de fato, imperou a decadência na forma prevista art. 150, § 4º do CTN, devendo considerar homologados os lançamentos e definitivamente extinto tais lançamentos, por ter sido efetuado 5 (cinco) anos após a materialização do fato gerador.

Cabe aqui destacar, **em relação a Infração 07**, que diz respeito a recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação em saídas de mercadorias regularmente escrituradas, **que não há qualquer ocorrência de fatos geradores até 31/10/2016**.

Logo merece, portanto, reparo na Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão de nº 0097-05/22-VD, para excluir, do Auto de Infração, em tela, todas as datas de ocorrência até 31/10/2016, relativo as Infração de nºs 01, 03, 05 e 09 por ter imperado o direito da Fazenda Pública Estadual de cobrar tais crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Quanto ao mérito, vejo, da peça recursal, vários traçados de forma genérica, sem qualquer vinculação com as imputações mantidas na decisão de piso da 5ª JJF, são elas: *“(1) devido creditamento do imposto (ICMS) por inexistência de prejuízo ao erário e observância à não cumulatividade”, “(2)necessário reconhecimento dos valores pagos a título de ICMS-ST”, “(3) impossibilidade dos encargos financeiros comporem a base de cálculo do ICMS” e (4) escrituração – devido recolhimento do imposto”*.

Além da falta de vinculação dos argumentos genéricos de mérito com quaisquer das 14 (quatorze) imputações que compõe o Auto de Infração, em tela, têm-se, também que a Recorrente não traz qualquer exemplo, demonstrativo ou documentação que embase suas arguições de improcedência.

Aliás, em relação ao argumento de *“necessário reconhecimento dos valores pagos a título de ICMS-ST”*, diz, sem qualquer vinculação a infração imputada, como também sem qualquer prova documental, que o lançamento deve ser revisado para que sejam imputados os valores efetivamente recolhidos pela Recorrente 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**. Aqui, sem qualquer vinculação ao Fisco do Estado da Bahia.

Neste contexto, toda a arguição de mérito, consubstanciado nos incisos II e IV, do artigo 10 do RPAF/Ba, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, apresenta-se inepta e ineficaz nos termos apresentados na peça recursal, não ensejando qualquer reparo no voto condutor da Decisão de Piso.

Por sua vez, quanto a arguição de ofensa aos princípios do não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade das multas aplicadas em cada uma das imputações do Auto de Infração, em tela, não vejo como prosperar a pretensão recursal, pois as multas possuem previsão legal na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-las por eventual inconstitucionalidade tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, I e III do RPAF/BA.

Por outro lado, não se deve esquecer que as multas previstas nos incisos II, III e VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, objeto das imputações do Auto de Infração, em tela, possuem previsão de redução, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nos termos do art. 45 do mesmo diploma legal.

Por fim, sobre o argumento da busca da verdade material – *“necessidade de perícia fiscal/conversão em diligência”* – agora em sede recursal, indefiro o pedido de realização da diligência requerida, com fulcro no Art. 147, inciso I, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, tendo em vista que os elementos de prova presentes nos autos, são suficientes para formação do meu convencimento, como julgador do presente PAF, além de não observar qualquer fato novo no Recurso Voluntário, exceto quanto ao aspecto da decadência, que foi devidamente analisado.

Assim, merece reparo, então, a Decisão de Piso da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão 5ª JF N° 0097-05/23-VD, que julgou procedente em parte, por unanimidade, o Auto de Infração, em tela, apenas em relação as datas de ocorrências do saldo remanescente das imputações que, de fato, imperaram a decadência nos termos acima discorrido, conforme abaixo indicado:

Infrações	Lançado no Auto de Infração	Julgamento 1ª Instância	Resultado 1ª Instância	Julgamento 2ª Instância	Resultado 1ª Instância
Infração 01	234,27	234,27	Procedente	215,36	Proc. em Parte
Infração 02	28.477,96	28.477,96	Procedente	28.477,96	Procedente
Infração 03	10.149,67	10.149,67	Procedente	9.977,07	Proc. em Parte
Infração 04	6.986,68	6.986,68	Procedente	6.986,68	Procedente
Infração 05	4.210,38	4.204,98	Proc. em Parte	3.714,90	Proc. em Parte
Infração 06	18.730,40	18.728,60	Proc. em Parte	18.728,60	Proc. em Parte
Infração 07	102,86	102,86	Procedente	102,86	Procedente
Infração 08	14.387,74	14.387,74	Procedente	14.387,74	Procedente
Infração 09	2.489,70	2.489,70	Procedente	2.402,13	Proc. em Parte
Infração 10	86,54	86,54	Procedente	86,54	Procedente
Infração 11	219,03	219,03	Procedente	219,03	Procedente
Infração 12	3.500,65	3.500,65	Procedente	3.500,65	Procedente
Infração 13	419,21	419,21	Procedente	419,21	Procedente
Infração 14	764,49	764,49	Procedente	764,49	Procedente
<b>Totais</b>	<b>90.759,57</b>	<b>90.752,38</b>		<b>89.983,22</b>	

Decretada, de ofício, a redução do percentual da multa de 100% para 60% devido a alteração da legislação a partir de abril de 2012, sendo enquadrado para o art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, referente à infração 2.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário interposto para alterar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **191828.0040/21-6**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 88.799,52**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por obrigações acessórias, totalizando **R\$ 1.183,70**, previstas no inciso IX do dispositivo acima citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2024.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

LEÔNCIO OGADO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS