

A. I. Nº - 292949.0005/03-5  
AUTUADO - ARAPUÃ COMERCIAL S/A  
AUTUANTE - FERNANDO CARNEIRO DE ALMEIDA JUNIOR  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 29. 04. 2005

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0133-04/05**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESPESAS ACESSÓRIAS. JUROS. A legislação prevê que as despesas cobradas ou debitadas nas operações mercantis integram a base de cálculo do ICMS. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Tendo em vista a existência de Ação Declaratória, fica a exigibilidade do crédito tributário suspensa, mas não seu lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/4/2003, exige o imposto no valor de R\$12.460,47 acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal por lançamentos efetuados no livro Registro de Apuração do ICMS na coluna “Ouros Créditos”, referente à Ação Declaratória nº 8.305.411/01, cuja decisão de primeiro grau não surtiu efeito tendo em vista a atribuição de efeito suspensivo à mesma, conforme determinado pela 3<sup>a</sup> Vara de Fazenda Pública (novembro e dezembro de 2002, janeiro a março de 2003).

O autuado (fls. 16/27), em preliminar, requereu a nulidade da ação fiscal por entender que existia, contra a discussão do mérito da infração, ação judicial (Ação Declaratória 2001.83.05.41-1 distribuída ao MM. Juízo da 3<sup>º</sup> Vara da Fazenda Pública de Salvador), que tem por objeto a exigência de valores relativos ao ICMS incidente sobre encargos financeiros, por ser ilegal e inconstitucional. A referida ação contém pedido de concessão de tutela antecipada, a qual, tendo sido, inicialmente, indeferida, veio a ser concedida no momento da prolação da sentença, que julgou procedente a demanda, confirmando assim a antecipação da tutela, para que a empresa não fosse obrigada a recolher o ICMS sobre encargos financeiros resultantes de suas vendas a prazo, bem como, objetivando salvaguardá-la da imposição, por parte do Fisco, de quaisquer medidas tendentes à cobrança de tais valores. Transcreveu a sentença. Porém, a Fazenda Estadual havia recorrido da decisão, apelando para o E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, apelação esta recebida equivocadamente pelo MM. Juiz da 3<sup>º</sup> Vara da Fazenda Pública em ambos os efeitos (devolutivo e suspensivo). Desta forma, entendeu a autoridade fiscal que, estando suspensa a decisão judicial, nada obstaria a lavratura do Auto de Infração impugnado. No entanto, após a publicação do despacho, que recebeu a apelação no efeito suspensivo, foi feita petição ao MM. Juiz, informando que, segundo a nova redação do artigo 520 do Código de Processo Civil, dada pela Lei 10.352/01, o recurso de apelação interposto, em face de sentença que confirme a antecipação de tutela, deveria ser recebido somente no efeito devolutivo, o que fez o MM. Juiz de primeira instância reconsiderar a sua decisão, tornando sem efeito o despacho anterior e recebendo o recurso da Fazenda Pública somente no efeito devolutivo, mantendo os efeitos da tutela antecipada anteriormente concedida. Em sendo assim, não poderia ser lavrado qualquer Auto de Infração, conforme dispõe o art. 151, V, do CTN e que a manutenção da presente autuação constituía crime de desobediência à decisão judicial, nos termos do artigo 359, do Código Penal, o transcrevendo, e que seriam requeridas medidas através de ações judiciais cabíveis.

Atacando o mérito da autuação, inicialmente identificou-se como pessoa jurídica de direito privado, que atua no comércio atacadista e varejista de preparados e artigos de limpeza, pintura, toucador, higiene, perfumaria, iluminação cutelaria, máquinas e motores, ferramentas, relógios, aparelhos elétricos e eletrônicos, eletrodomésticos e outros materiais. Informou, em seguida, que para a consecução de suas atividades, promove vendas de seus produtos à vista ou a prazo, mediante financiamento, cujos recursos podem ser próprios ou de terceiros. Na primeira hipótese, destaca o ICMS nas notas fiscais, tomando por base o valor da operação de venda, como se à vista fosse. Na segunda hipótese, de igual forma emite nota fiscal conforme descrito anteriormente. Porém, emite uma nota fiscal complementar, relativa aos acréscimos financeiros incidentes sobre todas as operações de financiamento ocorridas em dado período de apuração, apenas para fins administrativos, e com destaque do imposto sobre “tais acréscimos parafiscais”, que são meros mecanismos de reposição do valor da moeda.

Continuando, argumentou que a doutrina e a jurisprudência têm firmado entendimento quanto a não inclusão do valor referente aos acréscimos financeiros da venda a prazo na base de cálculo do ICMS, inclusive não havendo previsão legal para tal, conforme art. 4º e 17 da Lei nº 7.014/96 e o pagamento efetuado a este título foi indevido, pois violou o princípio da legalidade, previsto no inciso II, do art. 5º, bem como, o art. 150, I, ambos da Constituição Federal de 1988.

Entendeu que a impossibilidade da cobrança do ICMS sobre valores oriundos de acréscimos financeiros auferidos posteriormente reflete, em verdade, o entendimento da doutrina a respeito do momento em que se realiza o "fato gerador" ou "hipótese de incidência tributária" ou "regra matriz de incidência do tributo", ou seja, a conjunção de determinados fatos e situações legalmente previstos que determinam o tributo (*quantum debeatur*) a ser recolhido. Neste sentido, salientou entendimentos do Prof. Geraldo Ataliba e do Prof. Amílcar Falcão, que se coadunam com as determinações do art. 116 do CTN. Ainda para corroborar sua tese, trouxe ensinamentos do Prof. Roque Antônio Carrazza.

Além de tudo que expôs, afirmou que ainda existia a violação do princípio da capacidade contributiva, ou seja, ao vender a prazo, deixa de receber o preço da mercadoria vendida (ou do serviço prestado), o que só virá a ocorrer normalmente em prazo igual ou superior a 30 dias. Neste ínterim, e antes mesmo de receber o valor da operação do comprador, deve recolher o imposto. Quando recebe a diferença relativa ao acréscimo financeiro é obrigado, novamente, a pagar o ICMS sobre valor que apenas e tão somente recompõe o valor da mercadoria. Portanto e de maneira cristalina, o fato de o impugnante arcar com o ônus do tributo em valor superior àquele suportado na venda à vista, viola o princípio constitucional da capacidade contributiva, posto que, cobrado sobre recomposição de valor da moeda.

Como terceiro aspecto analisado, trouxe no seu discurso a violação do princípio constitucional da isonomia. Observou que algumas empresas, principalmente os grandes magazines, efetuam suas vendas através de um “sistema peculiar”, que embora seja chamado de venda à vista é, em verdade, uma venda financiada. Estes estabelecimentos vendem seus produtos aos clientes que são pagos através de cartão de crédito, geralmente da própria loja ou de empresa a esta conveniada. Tais vendas embutem encargos financeiros, mas as empresas não recolhem o ICMS. O recolhimento não é efetuado por existir o entendimento de que aqueles encargos não fazem parte da operação mercantil que realizaram. Esta sistemática já havia sido objeto de apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 101.103-0-RS, e do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 182.552), em que ficou entendido que estaria ocorrendo uma distorção caso fosse admitida a incidência do ICMS sobre os encargos financeiros.

Impugnou a multa aplicada, a entendendo abusiva e confiscatória, sendo imperiosa a sua redução ao patamar de 20% a 30%, vez que deveria se ater a percentuais que configurassem apenas a punição ao contribuinte, sem significar confisco ou enriquecimento ilícito do fisco. Trouxe decisões de tribunais

O autuante contra argumentou as razões de defesa (fls. 38/39), informando, inicialmente, que havia solicitado orientação da Procuradoria da Fazenda quanto à questão em discussão. Foi exposto por aquele órgão Jurídico de que, por força de legislação, não vale contra a Fazenda Pública qualquer decisão que antecipe os efeitos da sentença, estando correta a recuperação do crédito tributário.

E, como no mérito o impugnante não contestou os valores apurados, ratificou a ação fiscal.

Esta JJF observando que a matéria em questão de tratava de assunto eminentemente jurídico, solicitou à PGE/PROFIS que emitisse parecer informando se estava o presente processo administrativo fiscal apto à julgamento ou se deveria ser aguardada a decisão do recurso interposto pela Fazenda Pública (fl. 43).

Através de Parecer (fl. 46), o Procurador do Estado, Dr. Antonio Carlos de Andrade Souza Filho, em resposta ao solicitado, informou que da decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, o autuado, em 26/4/2004, havia interposto Recurso Extraordinário e Especial, respectivamente, para o STF e STJ. Tais recursos já haviam sido contra-arrazoados pelo Estado e segundo o § 2º, do art. 542, do CPC, os recursos extraordinário e especial serão recebidos no efeito devolutivo.

Em face do indicativo da norma legal, afirmou não haver nenhum impedimento de que os autos fossem julgados na esfera administrativa para constituição definitiva do crédito tributário.

## VOTO

O presente Auto de Infração exige ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal. O contribuinte lançou, no livro de Registro de Apuração do ICMS, no campo referente a “Outros Créditos”, citando como histórico “Ação Declaratória 8.305.411/01”, montantes exatamente iguais ao saldo apurado do imposto a recolher mensalmente, ocasionando o seu não recolhimento.

O impugnante argüiu preliminar prejudicial ao mérito do lançamento a Ação Declaratória, onde foi solicitado, em juízo, que fosse reconhecido o direito de crédito referente ao ICMS pago sobre os juros recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias. Esta ação pugna pela concessão de tutela antecipada, que, inicialmente foi indeferida, e, posteriormente, foi concedida, quando o MM Juiz da 3º Vara de Fazenda Pública, nesta cidade do Salvador, julgou procedente a demanda. Recorrida pela Fazenda Pública do Estado da Bahia com apelação ao Tribunal de Justiça, a mesma foi recebida em ambos os efeitos, devolutivo e suspensivo. Em seguida foi reformada, recebendo o recurso da Fazenda Pública somente no efeito devolutivo, mantendo os efeitos da tutela antecipada anteriormente concedida. Novamente a Fazenda Pública do Estado da Bahia interpôs Pedido de Suspensão de Tutela Antecipada, deferido pelo Tribunal Pleno. Conforme informou o Procurador do Estado, o autuado recorreu desta decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em 26/4/2004, interpondo Recurso Extraordinário e Especial, respectivamente, para o STF e STJ. Estes recursos foram contra-arrazoados pelo Estado e segundo o § 2º, do art. 542, do CPC, os recursos extraordinário e especial serão recebidos no efeito devolutivo. Em face desta determinação, não havia nenhum impedimento de que os autos fossem julgados na esfera administrativa para constituição definitiva do crédito tributário.

Diante da manifestação da PGE/PROFIS, dou prosseguimento à lide. Entendo que a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, conforme expresso no art. 151, V, CTN, é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a exigibilidade do crédito fica sobrestada até decisão final em último grau de recurso. Porém, nada impede a sua constituição, o que, observo, é dever do fisco em fazê-lo, ou seja, lançar o valor que considera devido, para assegurar, posteriormente, a sua exigibilidade no caso de decisão a ele favorável.

Em segundo lugar, as nulidades levantadas pelo impugnante, por afronta a princípios constitucionais, confundem-se com as questões de mérito e, nessa situação, vou entendê-las.

Em sua impugnação, o autuado advogou que os acréscimos financeiros nas vendas a prazo são, simplesmente, a “reposição do valor da moeda” e que, por serem recebidos posteriormente à venda, fato gerador do ICMS, com ele não podem ser confundidos, pois neles não se configura a hipótese de sua incidência. Afirmou, ainda, não haver previsão legal para tal, conforme art. 4º e 17 da Lei nº 7.014/96 e o pagamento efetuado a este título foi indevido, pois violou o princípio da legalidade, previsto no inciso II, do art. 5º, bem como, o art. 150, I, ambos da Constituição Federal de 1988.

Não concordo com o defensor, pois entendo que não existe qualquer violação ao princípio da legalidade inserta da Constituição Federal, que reservou à legislação infraconstitucional a forma de cálculo do ICMS. A Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 13, dispõe:

*Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

*I - na saída de mercadorias previstas nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;*

.....  
*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:*

*I - .....*

*II – o valor correspondente a:*

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

*b) .....*

Estas determinações foram recepcionadas pela Lei nº 7.014/96, através do seu art. 17, § 1º e pelo RICMS/97 (art. 54).

Pelas determinações legais acima transcritas, as vendas a prazo com financiamento próprio do autuado, como ficou provado, inclusive afirmado na defesa, os juros e acréscimos monetários correspondentes fazem parte das operações de vendas, pois valor da efetiva operação comercial, não havendo qualquer pertinência de que, como são pagos posteriormente a compra, não integram a base de cálculo do ICMS. Estas importâncias são ajustadas no exato momento da compra, ou seja, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, sendo parte integrante do preço das mercadorias vendidas. No contexto, toda a doutrina trazida à lide pelo impugnante, apenas corrobora este entendimento. Apenas como observação, sobre estas importâncias não incidiria o imposto, caso a transação fosse realizada com o financiamento do negócio por uma instituição financeira. Nesta circunstância, o tributo incidente sobre a parcela do financiamento seria de competência federal (IOF), porém não é o caso em discussão. E, como consequência, não existe qualquer violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva do contribuinte. Tampouco da isonomia fiscal, pois o autuado tomou como paradigma para sua contestação, decisão do Supremo Tribunal Federal sobre juros cobrados pelos cartões de crédito, assunto não correlato ao aqui discutido, decisão esta que, inclusive, reforça o posicionamento ora exposto. Para ficar mais claro transcrevo parte daquela decisão (fl. 23 do PAF):

*Não resta dúvida, e isto foi posto como argumento no v. acórdão sob a invocação de ensinamentos de Cunha Gonçalves (fl. 188) – que no contrato de venda comercial o preço pode ser com parte certa e parte incerta, mas não é este o caso, pois o preço fica ajustado no exato momento da compra, e a base de tal valor é que adquire o comprador a titularidade do bem e se lhe permite a retirada do estabelecimento vendedor. Se utiliza ele um financiamento – o que fica seu inteiro critério mesmo após a aquisição da mercadoria e intimação da compra e venda – o acréscimo daí decorrente é consequência de operação financeira, como compensação pelo custo do dinheiro que o vendedor deixou de receber, mas não em razão do valor da mercadoria e dos*

*encargos que lhe agregam naturalmente, e em razão da própria operação comercial de compra e venda.*

No mais, como pelo próprio impugnante descrito e como provado pelo livro de apuração do ICMS, a empresa ao realizar vendas financiadas, emitia as notas fiscais com preço a vista, e assim calculava o imposto. Em seguida, por período de apuração, emitia Nota Fiscal complementar relativa aos acréscimos financeiros incidentes sobre todas as operações de financiamento, destacando o ICMS, que era lançado como crédito para abatimento do imposto mensal, na mesma quantia devida mensalmente. Mantenho a autuação no valor de R\$12.460,47, ressalvando que a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa até decisão final da Ação Declaratória impetrada pelo autuado.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 292949.0005/03-5, lavrado contra **ARAPUÃ COMERCIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.460,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, ficando suspensa a exigibilidade do tributo até decisão final da Ação Declaratória impetrada pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2005.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR