

**A. I. N°** - 269141.0002/06-5  
**AUTUADO** - ELETRO-RIO COMÉRCIO DE MATERIAIS ELETR. E ELETROD. LTDA  
**AUTUANTE** - MARCO ANTONIO MACHADO DE ABREU  
**ORIGEM** - INFAZ S. A. DE JESUS  
**INTERNET** - 13. 06. 2006

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO JJF N° 0197-04/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. a) DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução. Deverá emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso e obter, na Nota Fiscal (entrada) ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade. Infração comprovada. b) DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR PESSOA OBRIGADA À EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. A utilização do crédito fiscal na devolução de mercadorias encontra-se condicionada à emissão de Nota Fiscal por parte do adquirente da mercadoria, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso às mercadorias, no trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando, nele, o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto. c) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. O regime de substituição tributária encerra a fase de tributação do

imposto. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (Convênio ou Protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infrações comprovadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2006, para constituir o crédito tributário no valor de R\$ 111.734,25, em razão de:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administrativa de cartão de crédito, com imposto devido no valor de R\$ 95.865,57.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 10.735,72, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação.
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 659,17, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 1.281,32, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária.
5. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$3.192,47, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88.

O autuado, às folhas 500/508, mediante advogado habilitado nos autos, impugnou todas as infrações do lançamento tributário.

Em relação a infração 01, aduz que não houve a presunção legal prevista no inciso VI e § 3º do artigo 2º, do RICMS/97, pois em momento algum a escrituração do autuado indicou valores de vendas inferiores aos informados pelas administradoras de cartão de crédito. Ao contrário, verifica-se na documentação acostados aos autos que a escrituração sempre indica valores de vendas superiores aos informados pelas administradoras.

Salienta que vige como um dos pilares do sistema tributário nacional o princípio constitucional da reserva legal tributária ou legalidade estrita, expresso no artigo 150, I da Constituição Federal de 1988, o mesmo proíbe a exigência do tributo sem lei que o estabeleça, citando doutrina sobre o tema.

Aduz que o ônus da prova é do Estado, pois este não comprovou a prática da infração, citando decisão de outro tribunal.

Relativamente a infração 02, argumenta que ante a ocorrência de devolução das mercadorias, emitiu nota fiscal de entrada e creditou-se do ICMS debitado quando da venda. Em seu entendimento a mera inobservância de obrigação formais, imposta pelo Regulamento do ICMS, acerca da forma de preenchimento da nota fiscal, não dá ao Estado o direito de ignorar o cancelamento da operação e pretender enriquecer-se ilicitamente às custas do autuado, apropriando-se de tributo indevido. Assim, o que é possível, em casos como este, é a aplicação de uma penalidade por descumprimento de obrigação formal.

Quanto a Infração 03, aduz que a presente infração assemelha-se com a anterior, com a diferença de que aqui os adquirentes das mercadorias eram contribuintes do ICMS. Reitera os argumentos no item acima, acrescentado que o autuado não pode ser penalizado e impedido de utilizar-se de um crédito devido, pelo fato do adquirente da mercadoria devolvida não ter cumprido uma obrigação de emissão da nota fiscal para devolução da mercadoria.

No que tange as Infrações 04 e 05, diz que as infrações se excluem, razão pela qual a manifestação acerca de ambas será feita conjuntamente.

Ressalta que quase a totalidade das operações apontadas na infração 04 são idênticas às operações citadas na infração 05, consoante se verifica na numeração das notas fiscais constantes nos anexos do Auto de Infração.

Argumenta que o artigo 97, IV, “b”, veda o creditamento do imposto quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Em contrapartida, o art. 356 do mesmo diploma legal preceitua que ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Assim, se houve, consoante afirmação do próprio autuante, o pagamento do imposto por antecipação não procede a infração 05. Assevera que, na realidade, o autuado adquiriu as referidas mercadorias, creditando-se do imposto, sem efetuar o pagamento por antecipação parcial. Na saída dos produtos houve o respectivo débito do imposto. Em outras palavras, o autuado aplicou a sistemática normal de recolhimento (crédito-débito), razão pela qual não há que se falar em utilização de crédito indevido (infração 04), nem falta de recolhimento do ICMS por antecipação (infração 05).

Ao concluir, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, às fls. 624/625, ao prestar a informação fiscal, em relação a infração 01, aduz que de posse das informações diárias e detalhadas das operações com cartão de crédito/débito fornecidas pelas administradoras dos mesmos, confrontou os valores com as informações constantes nas reduções “Z” diárias dos ECF’s. Tendo intimado o autuado para que indicasse quais das operações foram realizadas com emissão de notas fiscais. De posse destas indicações, eliminou estas operações e o restante constituiu-se no montante de omissão de saída correspondente às vendas em pagamento com cartão de crédito ou débito.

Ressalta que na defesa, o autuado não comprovou que emite documento fiscal para toda a venda que realiza, razão pela qual opina pela manutenção da autuação.

Relativamente a infração 02, salienta que o autuado não comprova que efetivamente ocorrem as devoluções.

Quanto a Infração 03, destaca que o documento fiscal que dá direito ao crédito fiscal do imposto numa operação de devolução de mercadorias efetuada por contribuinte do imposto é a nota fiscal emitida pelo contribuinte que realizou a devolução, e não uma nota fiscal de entrada emitida pelo próprio vendedor, folhas 484 a 490.

No que tange a Infração 04, sustenta que a aquisição de mercadoria sujeita a antecipação tributária não dá direito a utilização de crédito fiscal de ICMS por parte do adquirente, folhas 491 e 492.

No que se refere a Infração 05, assevera que na aquisição de mercadoria incluída no regime de substituição tributária, junto a outras unidades da federação, quando inexistem convênio prevendo retenção do ICMS por parte do remetente, o adquirente deve efetuar o recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, folhas 493 a 497.

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto decorrente de 05 (cinco) infrações.

Na peça defensiva, o autuado impugnou integralmente todos os itens do Auto de Infração.

Assim, a lide no caso presente encontra-se relacionas a todas às acusações, as quais passo a analisar individualmente.

Na Infração 01 é imputada ao autuado a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administrativa de cartão de crédito.

Em relação a argüição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma.

No mérito, não acolho o argumento defensivo de que o ônus da prova é do Estado, pois a irregularidade não teria sido comprovada, observo que o levantamento realizado pelo autuante comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte como vendas realizadas como cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, conforme previsão do art. 2º, §3º, VI do RICMS/97, *in verbis*: “§3º *Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

.....

*VI - valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito;”*

O argumento defensivo de que as vendas globais do autuado são em valores superiores ao informado pelas administradoras, não têm o cordão de elidir a acusação, uma vez que este Conselho de Fazenda já pacificou o entendimento que a confrontação dos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito deve ser realizada com as vendas mediante cartão de crédito e de débito, devidamente comprovadas pelo autuado.

Ressalto que o autuante acostou às folhas 14 a 252 dos autos o “Relatório Diários Operações TEF”, onde encontram-se discriminados operação por operação, os quais foram entregue ao autuado em 06.03.2006, mediante intimação à folha 13.

Portanto, antes de lavrar o Auto de Infração o autuante entregou ao autuado o relatório contendo operação por operação, para que fosse conferida e apresentada pelo autuado a comprovação de emissão do documento fiscal correspondente. Na informação fiscal, salienta o autuante que excluiu as operações em que o autuado comprovou ter emitido documento fiscal correspondente.

Apesar de dispor de todos os elementos necessários em seu poder, relatório operação por operação informado pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, o autuado não relacionou os boletos de pagamentos com cartão de crédito e/ou débito como os documentos fiscais para comprovar a alegação defensiva de que as vendas registradas no ECF foram realizadas de forma errada. Assim, o autuado não relacionou os boletos dos pagamentos com os respectivos documentos fiscais para comprovar que efetivamente emitiu documentos fiscais, quer seja cupom fiscal ou nota fiscal nas vendas realizadas com pagamento mediante cartão de crédito ou débito.

Saliento que o art. 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.

Logo, a infração em tela restou comprovada.

Na Infração 02 é imputada ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia em nenhum momento veda a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadoria por parte do consumidor final.

Todavia, cabe ao contribuinte comprovar que realmente existiu a devolução da mercadoria por parte do comprador.

Para comprovar tal situação, o Regulamento de ICMS estabelece, inclusive, como deve proceder o contribuinte que efetuou a venda, nesta situação, estando as determinações contidas no § 2º do artigo 653, *in verbis*:

*“Art. 653. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

*[...]*

*§ 2º Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:*

*I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, **declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução**, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;” (grifo nosso).*

*III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso.*

Efetivamente o autuado não atendeu as determinações contidas no inciso II, do artigo acima transcrito, ou seja, não apresentou nenhuma “declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução”.

O argumento defensivo de que se trata de mera inobservância de obrigação formais imposta pelo Regulamento do ICMS, não pode ser acolhido, pois é uma das condições necessária para comprovar a veracidade de que efetivamente ocorreu uma devolução da mercadoria vendida pelo autuado, por parte “*de produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal*”.

Logo, entendo que o autuado não comprovou que efetivamente ocorreu a devolução da mercadoria, estando caracterizada a infração, devendo ser mantido o imposto exigido na infração.

Na Infração 03 é imputada ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

A presente infração assemelha-se com a anterior, com a diferença de que aqui os adquirentes das mercadorias eram contribuintes do ICMS.

Nesta situação, deve ser observado as determinações relativas a “Devolução de Mercadoria por Pessoa Obrigada à Emissão de Documentos Fiscais”, em especial o artigo 651 caput e seu Parágrafo único, *in verbis*:

*Art. 651. Ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal emitirá este documento, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso às mercadorias, no trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando, nele, o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto.(grifo nosso).*

*Parágrafo único. Na devolução, devem ser tomadas como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário, a não ser que este tenha sido emitido de forma irregular, com imposto destacado a mais, hipótese em que a base de cálculo e a alíquota a serem aplicadas serão aquelas que deveriam ter sido utilizadas corretamente.*

Analizando os documentos objeto da presente lide, cópias acostadas às folhas 485 (Nota Fiscal nº 015.890), 486 (Nota Fiscal nº 018.493), 487 (Nota Fiscal nº 019.862), 489 (Nota Fiscal nº 027.012) e 490 (Nota Fiscal nº 027.538), constatei que todas foram emitidas pelo próprio autuado, de forma irregular, sem atender as determinações constantes do artigo 651, do RICMS/97, quando deveriam ser emitidas pelas empresas que supostamente teriam devolvido as mercadorias.

Com bem ressaltou o autuante, em sua informação fiscal, o documento fiscal que daria direito ao crédito fiscal do imposto numa operação de devolução de mercadorias efetuada por “Pessoa Obrigada à Emissão de Documentos Fiscais” é a nota fiscal emitida pelo contribuinte que realizou a devolução, e não uma nota fiscal de entrada emitida pelo próprio vendedor (contribuinte autuado).

Assim, entendo que a infração deve mantida.

Na Infração 04 é imputada ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária.

A legislação do ICMS, em especial o RICMS/97, estabelece que:

*“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

*[...]*

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

*a) ...;*

*b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas ( arts. 356 e 359);”(grifo nosso).*

O autuante simplesmente alegou que utilizou o crédito fiscal pois teria dado saída com débito do imposto, entretanto não apresentou qualquer prova de sua alegação.

Ressalto que o art. 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.

Logo, a infração em tela restou caracterizada.

Na Infração 05 é imputada ao autuado a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88.

O autuado não comprovou haver recolhido o imposto devido por antecipação, portanto não atendeu as determinações do art. 371, do RICMS/97, *in verbis*:

*“Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequêntes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.”*

Assim, entendo que a infração restou caracterizada.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269141.0002/06-5**, lavrado contra **ELETRO-RIO COMÉRCIO DE MATERIAIS ELETR. E ELETROD. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 111.734,25**, sendo R\$ 95.865,57 acrescido da multa de 70% e R\$15.868,68 acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, III, II, “d”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2006.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA - JULGADOR