

A. I. N.º - 206933.0158/08-0
AUTUADO - AZULAY & CIA LTDA.
AUTUANTE - PAULO SÉRGIO RODRIGUES
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 20.04.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0076-04/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. O contribuinte não procedeu na forma regulamentar o registro das operações e não carrou aos autos provas da materialidade das devoluções. Infração caracterizada. 2. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES E OS VALORES LANÇADOS NO ECF. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Infração nula por cerceamento de defesa em face da não entrega do Relatório TEF Diário ao contribuinte. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS FORA DO ESTADO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração nula em face de incorreção no procedimento de formação da base de cálculo e confusão do autuante em relação à infração acusada. Rejeitada a preliminar de decadência e não acolhido pedido de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2009, exige o valor total de R\$121.199,73, em decorrência das seguintes irregularidades:

01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$21.426,05, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação. Período: janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006. Multa de 60%;
02. Omissão de saída de mercadoria tributada 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 administradora de cartão de crédito. Valor do ICMS: R\$2.096,20. Período: março 2004, março, maio 2005, junho, julho e novembro 2006. Multa 70%;
03. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$97.677,48, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Período: março, maio, junho a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a dezembro de 2006.

Às fls. 1.691 a 1.699 o autuado impugna o lançamento. Em preliminar, argúi a decadência do direito de a Fazenda Pública exigir tributo em relação às ocorrências 30/01 a 30/06/04, com base no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Em seguida, argúi o seguinte:

Infração 01 - Saliencia enquadramento legal no art. 653, § 2º do RICMS/BA, sem apontar em qual dos seus incisos a infração se enquadra.

Aduz cerceamento de defesa por não saber qual a imputação que lhe é atribuída e pede a improcedência da infração 01. Caso não seja acatado o pedido, diz que o lançamento não subsiste em face ao equívoco do autuante que não considerou as notas fiscais de devolução (CFOP 1202 – Troca de Mercadorias), o que, segundo o Impugnante, enseja a decretação de nulidade.

Protesta dizendo que a multa aplicada está em desacordo com a autuação. Diz que a troca de mercadorias é inerente ao cotidiano das lojas varejistas e que muitas delas são realizadas sem que o cliente apresente o documento fiscal de compra. No caso em tela, diz que as notas fiscais foram emitidas pelo total das trocas realizadas no dia, não constando apenas o número do cupom de origem da mercadoria e nem declaração da pessoa que a está devolvendo. Entende que deixou de cumprir apenas obrigações acessórias, pelo que a penalidade a ser aplicada é a prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - Reconhece a procedência das ocorrências relativas aos períodos abril 2004, junho 2006 e novembro 2006 e contesta as demais por conterem diferenças menores ou inexistentes, conforme planilha que elabora. Em relação a abril e maio de 2005 diz que não há diferença e em junho de 2006 a diferença real é R\$41,50 e não R\$1.370,47.

Infração 03 - Alega que tempestivamente recolheu o tributo devido, conforme DAEs que anexa, tendo como base de cálculo o valor total da nota fiscal que, certamente engloba todo o custo do remetente das mercadorias e, portanto incluso no montante os valores referentes à aquisição das mercadorias mais o frete. Além disso, aduz que não há razão também para nova inclusão do frete na base de cálculo, por se tratar *in casu* de aquisição de mercadorias na modalidade CIF. Portanto, inexistente diferença de ICMS devida.

Concluindo diz que, caso as falhas do procedimento fiscal não sejam suficientes para determinar a improcedência do lançamento, protesta pelo deferimento de prova pericial e/ou diligência fiscal.

O autuante, em Informação Fiscal prestada às fls. 928 a 929, diz que não tem como prosperar a arguição de decadência em face do prazo indicado no art. 965, inciso I do RICMS/BA e Súmula 153 do TRF que transcreve.

Em relação à infração 01, argumenta que a alegação defensiva não prospera pelas seguintes razões:

A uma, porque a imputação está prevista nos arts. 142 e 653, § 2º do RICMS/BA, que transcreve;

A duas, porque o §2º do art. 653 trata dos procedimentos exigidos para, no caso desta infração, devolução de mercadorias, desde que haja prova inequívoca da devolução;

A três, porque a infração decorre da falta de prova da devolução das mercadorias;

A quatro, porque o autuado não apresenta inequívocas provas das devoluções, pelo que incorre no quanto estabelecem os arts. 140, 141, 142 e 143 do RPAF, os quais transcreve.

Infração 02 - Diz que o impugnante apenas nega o cometimento da infração sem apresentar provas que corroborem seu argumento.

Infração 03 - Afirma que ao destinatário cabe o recolhimento do ICMS quanto ao frete, nas aquisições a preço FOB, com a inclusão da margem do valor agregado, conforme parágrafo único do art. 357 do RICMS/BA, que transcreve e o auto de infração cobra a diferença entre os valores devidos e os valores recolhidos, conforme registro nos sistemas da SEFAZ.

No que se refere ao pedido de prova pericial e/ou diligência fiscal, diz que pelo que estabelece o art. 145 do RPAF, que transcreve, não há como prosperar.

Conclui mantendo o Auto de Infração.

VOTO

A princípio, me cabe apreciar a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário arguida pelo Impugnante.

Meu entendimento é de que, no caso em exame, a arguição defensiva é inapropriada porque esta não ocorreu, senão vejamos: a) aplica-se ao caso, a normativa estabelecida no artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97. Ela prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em exame, o prazo para contagem iniciou-se em 01/01/2005, com termo final em 31/12/2009, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2004. Como a ação fiscal se iniciou através do Termo de Início de Fiscalização em 08/04/2009, e o lançamento ocorreu em 30/06/2009, não há falar em decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05 e, mais recentemente, o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

“Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos *data venia*, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada

pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

Em relação à infração 01, o Impugnante também suscitou a nulidade do lançamento em face à ausência de sintonia entre a descrição dos fatos e os dispositivos supostamente infringidos, entendendo que teve cerceado o seu direito de defesa alegando não saber exatamente qual imputação lhe foi realmente atribuída e, subsidiariamente, porque o autuante não considerou as notas fiscais de devolução (CFOP 1202 – Troca de Mercadorias).

Analisando os autos, também rejeito essa arguição de nulidade, pois vejo que o Auto de Infração contém os requisitos expostos no artigo 39, do RPAF/99, a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, estando a infração fundamentada nos demonstrativos e documentos fiscais que a embasam, determinando-se, com segurança, a infração e o infrator.

Quanto ao enquadramento legal, observo que a situação descrita na infração se relaciona a todos os incisos do § 2º do art. 653 do RICMS/BA, razão pela qual não há falar da falta de sintonia alegada na defesa.

Portanto, vejo que, acertadamente, foram indicados os dispositivos infringidos, inclusive a da multa proposta em relação à irregularidade apurada e, ao contrário do que o autuado alega, verifico que lhe foram assegurados todos os direitos processuais tendo ele iniciado o contraditório exercendo o seu direito de ampla defesa, apresentando impugnação sem qualquer reserva e demonstrando conhecer os fatos arrolados na acusação fiscal, estabelecendo-se a lide fiscal-tributária dentro do devido processo legal.

Do mesmo modo, com base no art. 147, incisos I e II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99, indefiro o pedido de diligência e/ou perícia, por considerá-las desnecessárias em vista dos documentos autuados, os quais são suficientes para formar minha convicção.

Na situação presente foram juntados ao processo, demonstrativos que relacionam notas fiscais de saídas cujas cópias estão nos autos. Além disso, o deferimento do pedido significaria uma indevida inversão de ônus probatório por destinar-se a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal do contribuinte autuado ou a documentos que, necessariamente, deveria, com suficiência, carrear aos autos.

Quanto ao direito substancial da matéria em questão, o próprio Impugnante informa ter origem em notas fiscais de entrada que emitiu pelo total das trocas diárias de mercadorias anteriormente vendidas a consumidor final, não constando delas o número do cupom original da venda e nem declaração da pessoa que está devolvendo a mercadoria vendida. Ou seja, expressamente confessa que não obedeceu às normas legais que, nos casos de devoluções de mercadorias, autoriza ao contribuinte se creditar do imposto anteriormente destacado no documento fiscal da venda.

Para que o contribuinte faça uso do crédito tributário em pauta, o procedimento de estorno previsto no art. 653 do RICMS/BA, é necessário, imprescindível e indispensável.

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.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

...

II - troca, a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída.

§ 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;

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.

§ 3º A Nota Fiscal (entrada) emitida na forma do parágrafo anterior servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.

§ 3º-A. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana, observados os procedimentos previstos no § 2º. (dispositivo acrescentado com efeitos a partir de 01/02/09)

Ora, não tendo procedido na forma regulamentar, para ter direito ao crédito fiscal em discussão, como reza o art. 123 do RPAF/99, o contribuinte haveria de fazer substancial e suficiente prova de que as operações de devolução de mercadorias por ele vendidas de fato aconteceram e, nos autos, não há tal prova, vez que o Impugnante limitou-se a afirmar existência de que a devolução de mercadorias é corriqueira na atividade comercial varejista e a descrever sua prática de registro, implicitamente revelando menosprezo ao procedimento legal exigido em relação ao ICMS.

O procedimento previsto no dispositivo citado se converte em controle para que o Fisco constate a concreção da operação, pois, sem ele, não há como conferir a materialidade que realiza o direito subjetivo do contribuinte. Obviamente, não atendendo às disposições legais, portanto, dando causa à glosa do imposto exigido na infração, o contribuinte não pode beneficiar-se de sua própria torpeza (art. 243 do CPC: *Quando a lei prescrever determinada forma, sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.*)

Por outro lado, verifico que a fiscalização elaborou o demonstrativo de fls. 12-17 e juntou aos autos as cópias das notas fiscais de entradas que suportam o crédito fiscal, mas emitidas em desacordo com as determinações legais para legitimá-las (fls. 18 a 167), o que, por sua vez, constitui suficiente prova da infração acusada.

Face ao exposto, considero correto o procedimento adotado pela fiscalização e procedente a infração 01.

No que se refere à infração 02, que trata da exigência de ICMS relativo à omissão de saída de mercadoria tributável apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira ou administradora de cartão de crédito, analisando os autos vejo que o procedimento fiscal contém vício que o macula de nulidade, conforme passo a descrever.

O art. 46 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, diz que na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, serão fornecidas ao contribuinte cópias de todos os termos, demonstrativo e levantamentos elaborados pelo autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que o contribuinte não disponha.

Portanto, tratando-se essa infração de presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis 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 administradora de cartão de crédito, o procedimento fiscal resulta da confrontação das informações das vendas pagas com cartões que a legislação obriga a administradora fornecer ao fisco (Relatórios TEF) com os respectivos registros nos livros e documentos fiscais do contribuinte em fiscalização.

Pois bem, para exercer de forma plena o direito de defesa inserto no art. 123 do mesmo regulamento citado, indispensável se faz que ao contribuinte seja entregue o referido relatório, pois ele registra, analiticamente, as suas operações de venda de mercadorias cujo pagamento seus clientes efetuaram via cartão de débito e/ou crédito e, nos autos, não há comprovação de que o Relatório TEF diário, em meio eletrônico ou impresso, foi entregue ao autuado para que ele tivesse plena condição de exercer seu direito de ampla defesa e perfeito contraditório.

Deste modo, a falta de entrega dos relatórios diários de TEF analítico, configura cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, o que denota a existência de uma ilegalidade que implica em uma nulidade de natureza absoluta, que impede a apreciação de mérito da infração 02. Assim, com base no art. 18, inciso II do RPAF/99, declaro nula essa infração, ao tempo que sob amparo do art. 21 do supracitado regulamento, recomendo à autoridade competente a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas, visando a exigência de eventual crédito fiscal.

A infração 03 trata da falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e, em relação a ela, o Impugnante junta à defesa cópias de DAES (fls. 1.705 a 1.774) para afirmar que tempestivamente recolheu o valor do ICMS devido por antecipação parcial, o calculando pelo valor total da nota fiscal, que, certamente, engloba todo o custo do remetente das mercadorias, inclusive, os relativos ao frete e que, ademais, não há razão para nova inclusão do frete na base de cálculo, por se tratar de aquisição de mercadorias na modalidade CIF. Entretanto, examinando detidamente os autos em relação a essa acusação fiscal, também constato irregularidade no procedimento fiscal que o macula de absoluta nulidade, conforme passo a expor.

No caso de ICMS por Antecipação Parcial a base de cálculo se forma conforme disposto no art. 61, inciso IX do RICMS/BA. Ou seja, se constitui pelo valor da operação constante no documento fiscal de aquisição, nada nela acrescentando. Calcula-se o ICMS à alíquota interna e se deduz o crédito fiscal destacado na nota fiscal da aquisição interestadual, de modo que o resultado corresponde ao imposto que deve ser antecipadamente recolhido.

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

...

IX - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 352-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição, observado o disposto no § 8º.

Ocorre que nos demonstrativos relativos a essa acusação fiscal se vê que na apuração do imposto devido, o autuante incluiu, além de valores que diz relativo a fretes, acréscimo de MVA, que só é

possível - nas condições legais -, quando se trata de antecipação tributária por substituição total de operações subsequentes. Aliás, neste aspecto, o próprio autuante, na informação fiscal, ao afirmar “que ao destinatário cabe o recolhimento do ICMS quanto ao frete, nas aquisições a preço FOB, com a inclusão da margem do valor agregado, conforme parágrafo único do art. 357 do RICMS-BA”, que transcreve, demonstra flagrante confusão entre ICMS por ‘antecipação parcial’ que tipifica nos autos com o ICMS relativo à Substituição Tributária por antecipação em relação a operações futuras, que não é objeto da infração acusada.

Assim, com fundamento no art. 18, incisos IV, “a” do RPAF declaro nula a infração, pois o próprio autuante demonstra confusão no procedimento que entabulou. Isto, de forma inconteste, indica insegurança no procedimento fiscal e implica em incerteza do cometimento da infração acusada, de modo, inclusive a prejudicar o exercício pleno do direito de defesa. Ademais disso e, por conseguinte, verifico que o lançamento praticado de ofício não contém os elementos suficientes para se determinar, com segurança, o cometimento da infração acusada, o que prejudica de modo absoluto, a análise de mérito.

Art. 18. São nulos:

...

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

...

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Face ao exposto, considero inadequado o procedimento adotado pela fiscalização que produziu clara incorreção na formação da Base de Cálculo, pelo que também nula é a infração 03.

Assim, por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração por manter-se caracterizada apenas a infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206933.0158/08-0**, lavrado contra **AZULAY & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.426,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR