

PROCESSO - A. I. Nº 298627.0005/12-4
RECORRENTE - FAST SHOP S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0062-05/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28.10.2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0315-12/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foram apensadas provas de que as mercadorias relacionadas na autuação foram tributadas nas operações de saídas, anulando todo o imposto creditado indevidamente. Infração mantida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO DO ICMS A MENOS. a) OPERAÇÕES EFETUADAS COM EMISSÃO DE CUPONS FISCAIS. b) OPERAÇÕES EFETUADAS COM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. A autuação decorreu do tratamento tributário dispensado pelo contribuinte a mercadorias que possuem regime normal de tributação e que foram objeto de operações de saídas com base de cálculo reduzida ou sem tributação. Não restou comprovada a alegação defensiva de que os aparelhos celulares da marca NEXTEL MOTOROLA estão classificados na NCM/SH sob os nºs 8517.12.19 e 8517.12.31, o que afasta a tese de que se trata de mercadorias enquadradas na substituição tributária. Todavia, foram excluídas da autuação as operações de saídas internas de porta-retratos digitais. Infração 2 parcialmente elidida. 3. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. O impugnante não logrou comprovar que cumpriu todas as condições previstas na legislação para usufruir da redução de base de cálculo nas operações com aparelhos celulares. Entretanto, foram excluídas da autuação as operações de saídas internas de porta-retratos digitais. Infração 4 parcialmente subsistente. 4. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS POR FINANCEIRAS OU ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovada a existência de diversos vícios que maculam este lançamento de ofício, consistentes na incerteza quanto ao fato ilícito imputado, insegurança na apuração da base de cálculo do ICMS, adoção de método inadequado de apuração do imposto e cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo. Infração nula. Alterada a Decisão recorrida em relação

às infrações 2, 4 e 5. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que concluiu pela procedência do presente auto de infração, por meio do qual foram atribuídos ao sujeito passivo nove ilícitos tributários, sendo objeto do presente recurso as imputações 1, 2, 3, 4 e 5, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de setembro de 2010 a agosto de 2011, no valor total de R\$42.461,65, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - efetuou o recolhimento a menos de ICMS em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de dezembro de 2010 a dezembro de 2011, envolvendo operações de saídas por meio de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF, no valor total de R\$86.263,27, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - efetuou o recolhimento a menos de ICMS em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, março a setembro e dezembro de 2011, em operações de saídas por meio de notas fiscais, no valor total de R\$9.099,31, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - recolheu a menos o ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro de 2010 a outubro de 2011 e em dezembro de 2011, no valor total de R\$42.625,43, acrescido de multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 - omitiu saídas de mercadorias tributadas, fato apurado mediante levantamento de vendas com pagamento por meio de cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, no valor total de R\$870.653,54, acrescido da multa de 100%.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

Constato inicialmente que o auto de infração foi lavrado em cumprimento às formalidades inerentes ao procedimento de fiscalização, sem vício de formalidade, e sendo cumprido o devido processo legal, e respeitada a ampla defesa e o contraditório. Quanto ao pedido de diligência, considero estar presente todo o elemento necessário ao julgamento, tendo as provas aqui produzidas, clareza suficiente para formação de juízo de valor, e assim passo ao julgamento de mérito.

A impugnante reconhece a procedência das infrações de 6 a 9, afirmando ter efetuado o pagamento, e contesta as infrações de 1 a 5, que serão apreciadas neste voto.

Na infração 1, o impugnante confessa que embora tenha se creditado de mercadorias com ICMS retido por substituição tributária, também efetuou as respectivas vendas das mesmas mercadorias, com débito de imposto, e que por esta razão houve uma compensação de crédito/débito e que não causou qualquer prejuízo ao erário, mas o autuante tenha demonstrado às fls. 524/525, que nem todas as mercadorias que foram lançadas com crédito indevido, foram tributadas na saída; também não foi apresentado cálculo pelo impugnante que pudesse comprovar que as saídas com débito de imposto das supracitadas mercadorias tenham compensado todo o imposto creditado indevidamente.

Pelo exposto, entendo que não houve comprovação de que tenha havido compensação do crédito indevido, com ausência de prejuízo ao erário, como pretende o impugnante. Infração 01 mantida.

As infrações 2 e 3 possuem mesma natureza, erro na aplicação de alíquota, visto que o autuante separou a infração cometida nas vendas por emissão de cupom fiscal, daquelas feitas mediante nota fiscal de venda a consumidor. Os demonstrativos da infração 2 são os anexos 3-A e 4-A, e o da infração 3, anexos 3-B e 4-B às fls. 26/36.

Assim, para efeito de julgamento, ambas serão agrupadas. Aqui a autuação decorreu do tratamento tributário dispensado a algumas mercadorias que não estão na substituição tributária e possuem regime normal de tributação, e que tiveram saídas com alíquota reduzida ou com alíquota ZERO. Conforme se verifica nos demonstrativos de fls. 28, o aparelho NEXTEL MOTOROLA é um deles, com NCM, 8171221, de fato não está incluído no rol dos aparelhos celulares sujeitos à substituição tributária, conforme simples consulta ao art. 353, II, 5 do RICMS/BA (item 35 - aparelhos de telefonia celular – NCM 8517.12.13, 8517.12.19 e 8517.12.31, cartões inteligentes (Smart Cards e SimCard) - NCM 8523.52.00), e a impugnante inclusive demonstra ter conhecimento do fato, quando tributou normalmente algumas operações conforme prova às fls. 529, a exemplo da Nota Fiscal 26.914 de 21/10/2010, tributada à alíquota de 17%, com ICMS destacado de R\$59,88. Há também alguns poucos produtos onde por equívoco assumido pela própria impugnante a saída tributada com alíquota errada, a exemplo de uma máquina de lavar vendida em 01/12/2010 com alíquota de 0,00%, em vez da alíquota de 17%. Infrações 02 e 03 não elididas.

A infração 4, refere-se à redução indevida de base de cálculo, conforme demonstrativos Anexo 5 e 6 de fls. 39/52, de alguns produtos de informática, notadamente aparelhos de telefonia celular, porta retratos e tablets, como Ipad e Galaxy.

Quanto ao alegado direito à redução de base de cálculo dos telefones celulares, feito pelo impugnante, vejamos o que diz o Art. 87 do RICMS.

É reduzida a base de cálculo:

XXIV - das operações internas com aparelhos celulares em 29,41% (vinte e nove inteiros e quarenta e um centésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), observado o disposto no § 11;

§ 11. A redução prevista nos incisos XXIV e XXV dependerá de autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte e não será concedida àqueles que se encontrem com débito inscrito em dívida ativa, salvo se a exigibilidade estiver suspensa.

Não logrou a impugnante a comprovação de que cumpriu as formalidades previstas no Regulamento, qual seja autorização do Diretor da DAT METRO, para usufruir da redução de base de cálculo nas operações com telefones celulares, havendo apenas a alegação do direito sem a devida comprovação de que faz jus ao benefício, mediante autorização da autoridade fazendária.

No que diz respeito aos produtos conhecidos como Tablet (Ipad, Galaxy, etc) vejamos o que diz o texto legal do art. 87 do RICMS/BA 97 vigente à época:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

XLIV - das operações internas com computador de mesa (desktop), computador portátil(notebook e tablet), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento);

Nota: A redação atual do inciso XLIV do art. 87 foi dada pela Alteração nº 149 (Decreto nº 13407, de 01/11/10),

DOE de 02/11/11), efeitos a partir de 01/11/11.

Redação anterior dada ao inciso XLIV do art. 87 pela Alteração nº 118 (Decreto nº 11481, de 08/04/09. DOE de 09/04/09), efeitos de 01/04/09 a 31/10/11:

"XLIV - das operações internas com computador de mesa (desktop) e computador portátil (notebook), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%(doze por cento);"

O parecer da DITRI 7.772/2007 transcrito parcialmente nas fls. 533/535, em consonância com o disposto no art. 111 do CTN, que dispõe sobre a outorga de isenção e a interpretação literal da legislação tributária, diz que os tablets, embora se assemelhem a um computador por conta de funcionalidades que possuem em comum, não se iguala, e a conclusão é no sentido de que as operações internas com tais equipamentos não são alcançadas pela redução da carga tributária. Quanto aos demais itens que foram incluídos no lançamento da infração 5, como porta-retratos digitais, o impugnante considera que se trata de monitores classificados na NCM 8528.5 com autorização legal para redução da base de cálculo, mas da mesma maneira que os tablets, entendo que tais aparelhos não podem ser igualados aos monitores utilizados em computadores, porque possuem características próprias, inclusive com objetivo meramente decorativo, não estando, portanto, incluso no Anexo 5-A do RICMS. Infração 04 mantida.

Na infração 5, o impugnante traz justificativas de que efetua a venda por um estabelecimento e que a entrega é feito por outro, apresentando documentos internos de pedidos de uma loja para outra, e a nota fiscal de entrega de mercadorias efetuada pela empresa solicitada. Tal procedimento contraria os princípios contábeis como o da objetividade e o da consistência, visto que os registros contábeis deverão ter suporte em documentação geradas nas transações de forma a possibilitar a sua avaliação, nem tampouco devem ser mudados os critérios das suas operações, uma vez que o faturamento parcial de uma loja com venda

executada por outro, traz embaraços, principalmente quando se trata de movimentação elevada. Além disso, o Regulamento de ICMS não traz previsão legal para a venda ser feita por um contribuinte e a emissão de nota fiscal por outra, uma vez que para efeitos fiscais, as filiais de uma mesma empresa são contribuintes com inscrições estaduais diferentes e devem manter escrituração fiscal e contábil também separadas.

Tais operações, se necessárias deveriam ser feitas mediante transferência documental de uma loja para outra, e a emissão do documento fiscal ser efetuado por quem de fato comercializou.

No entanto, pelo princípio da verdade material, poderia a impugnante elidir a infração, se de fato comprovasse que cada uma das operações relacionadas no relatório TEF, tivesse perfeita correspondência com os valores e datas dos documentos fiscais, além disso, como a outra loja também provavelmente comercializa mercadorias com vendas por meio de cartão de crédito, deveria se fazer consolidação das vendas em cartão das duas lojas, visto que é perfeitamente possível que haja vendas no mesmo dia, de mesmas mercadorias e de mesmo valor. Não trouxe a impugnante, sequer prova de que houve pelo menos uma perfeita correspondência entre os valores do relatório TEF e os cupons fiscais emitidas pela outra filial. Além disso, a empresa foi autuada diversas vezes pelos mesmos motivos, inclusive as duas lojas, do Shopping Iguatemi e do Shopping Salvador foram autuadas simultaneamente pela mesma razão, com reconhecimento e pagamento da infração, conforme atestam os julgamentos prejudicados pela extinção da lide por motivo de pagamento: 2ª JJF A-0271-02.10, 2ª CJF 0275-12.10, 1ª CJF 0242-11.10.

Além disso, a legislação inclui todos os encargos das operações de venda, inclusive os encargos financeiros por conta do parcelamento que devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, de acordo com o dispositivo legal da lei 7.014/96, in verbis:

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.

Assim, mantenho integralmente a infração, incluindo-se os valores das vendas em cartão de crédito que incluem encargos financeiros por conta de vendas parceladas. Infração 5 mantida.

Com relação ao pedido de dispensa da redução de multa pelo descumprimento da obrigação principal, vejamos o que diz o art. 159 do RPAF:

Poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.

Logo, não tem esta Junta, competência legal para apreciar tal pedido. Quanto à solicitação de que as intimações sejam dirigidas ao defensor da impugnante, diz o art. 109 do citado Regulamento:

Considera-se efetivada a intimação:

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente.

Assim, considero que se a intimação é feita diretamente ao sujeito passivo, mas sem o atendimento do pedido de que seja feita diretamente ao defensor constituído, a intimação terá os mesmos efeitos, pois estará perfeitamente amparada pela legislação em vigor.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, alegando, em relação à infração 1, que, por erro na parametrização do sistema, algumas mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária foram tratadas como sujeitas ao regime normal de apuração, tendo sido utilizado, como crédito, os valores de ICMS destacados nas notas fiscais. Aduz, entretanto, que não houve nenhum prejuízo ao Erário estadual, uma vez que as mercadorias, elencadas nos Anexos 1 e 2 do auto de infração, foram tributadas quando da realização das operações de saída do estabelecimento, conforme se demonstra na planilha que anexou, elaborada a partir de seus controles internos.

Apresenta, como exemplo, a nota fiscal de aquisição nº 134172, em que foi apropriado o crédito de R\$ 150,94 (ou R\$50,31 por mercadoria, conforme descrito no Anexo 1 do Auto de Infração), e, posteriormente, um dos três celulares adquiridos foi vendido para um consumidor final, por meio

da nota fiscal nº 26772, com débito de R\$71,88, o que implicou recolhimento de R\$21,57 aos cofres do Estado da Bahia.

Menciona que, tendo em vista a enorme quantidade de operações e documentos envolvidos, juntou apenas algumas notas fiscais, que, a seu ver, comprovam o recolhimento do ICMS na saída das mercadorias e destaca que, caso a Junta de Julgamento Fiscal entendesse que as provas juntadas eram insuficientes para embasar a sua tese, deveria ter determinado que apresentasse *“todos os documentos descritos nos Anexos 01 e 02 da Autuação e todos os documentos que amparam as respectivas saídas tributadas, em obediência ao princípio da verdade material, ao devido processo legal e à ampla defesa, norteadores do processo administrativo tributário”*.

Alega que o órgão julgador de piso se baseou em uma simples planilha elaborada pelo autuante (fls. 524/525), sem a juntada de qualquer documento fiscal, ou meio de prova, que efetivamente demonstrasse que as mercadorias mencionadas não foram tributadas na saída para o consumidor, além de se referir a notas fiscais que não fazem parte da autuação, ou seja, *“sem conexão adequada com os fatos apurados e sem apresentar qualquer fundamentação para tal desencontro”*, razão pela qual requer a nulidade da decisão recorrida, uma vez que fundamentada em elementos estranhos ao PAF.

Ressalta que, além de restar demonstrada a ausência de prejuízo ao Estado, é facilmente observável o recolhimento de ICMS a maior, que poderia, inclusive, ser objeto de pedido de restituição, porque a tributação das mercadorias na saída, ainda que incorreta, foi efetuada sobre o valor de venda dos produtos, com a margem de lucro da empresa embutida na base de cálculo, e que, mesmo compensando-se os débitos com os créditos de ICMS – considerados indevidos – haveria saldo de imposto pago a maior ao Estado baiano.

Acrescenta que *“não faria o menor sentido a manutenção da glosa do crédito, para que, ao final deste procedimento, a Recorrente requiera, em um novo expediente administrativo, a restituição integral do imposto recolhido na saída das mercadorias, em total violação ao princípio da praticidade e da eficiência administrativa e à lógica jurídica, como se o débito e crédito de ICMS, resultantes da não-cumulatividade fossem institutos totalmente alienados, dissociados e não dependentes”*.

Alega, ainda, que é *“inexigível a multa de 60% sobre o valor deste creditamento”*, tendo em vista que, ainda que *“tomado o crédito, o mesmo foi “anulado” ainda no mesmo mês, sem qualquer efeito econômico”*, razão pela qual a multa aplicada deve ser cancelada ou reduzida, nos termos do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto às infrações 2, 3 e 4, aduz que, conforme se observa nos Anexos 3A, 4A, 3B, 4B, 5 e 6 da autuação, em que pese a infração 2 ter sido lavrada em face de erro na aplicação da alíquota aplicável, *“não há dúvidas que esse suposto equívoco foi ocasionado em razão da utilização da redução da base de cálculo desses produtos, de forma que a alíquota efetiva incidente sobre os mesmos fosse equivalente a 7% ou 12%, benefício fiscal, esse, não reconhecido pelo Fisco Estadual, de modo que o percentual da alíquota aplicada foi majorado para 17%”* e, assim, *“ambas as Infrações (02 e 04) são ocasionadas pelo não reconhecimento das reduções das bases de cálculo de determinadas mercadorias comercializadas pela Recorrente”*.

Acrescenta que a infração 3 trata apenas da aplicação de alíquota zero sobre aparelhos celulares, mas, tendo em vista que há celulares envolvidos nas três infrações, decidiu tratar primeiramente da tributação incidente sobre tais mercadorias.

Argumenta que grande parte dos aparelhos de telefonia celular objeto deste lançamento pertence à marca NEXTEL MOTOROLA e encontra-se classificada no NCM/SH sob os nºs 8517.12.19 e 8517.12.31 e encontram-se, portanto, sujeitos ao regime de substituição tributária, conforme previsão expressa do artigo 353, inciso II, item 35, do RICMS/BA.

Assim, entende que, *“ao contrário do recolhimento supostamente a menor imputado pela autuação, sequer era devido qualquer tributo na venda ou saída destas mercadorias”*, haja vista

que “os aparelhos celulares elencados no Auto de Infração já haviam sido corretamente tributados pelo regime da substituição tributária, não havendo que se falar, portanto, na responsabilidade da Recorrente no novo recolhimento de imposto”, revestindo-se a autuação de evidente ilegalidade.

Reconhece que seu erro foi apenas de caráter formal, ao tratar as saídas de aparelhos celulares “como operação sujeita a alíquota zero, alíquota reduzida ou redução de base de cálculo, quando deveria, na verdade, ter deixado de oferecer as mercadorias à tributação, em razão do regime de substituição tributária”.

Frisa, ainda, que todo o ICMS pago sobre a saída dos mencionados celulares, ainda que calculado com os benefícios apontados, deve, na verdade, ser objeto de restituição em favor da empresa, diante do evidente indébito (Anexos 3A, 4A e 5).

Aduz também que, independentemente dos aparelhos celulares estarem sujeitos ao regime da substituição tributária, tais produtos gozam igualmente de expressa redução na base de cálculo do ICMS, conforme preceituado no artigo 87, inciso XXIV, do RICMS/BA.

Destaca que cumpriu os requisitos objetivos previstos no § 11 do artigo 87 (inexistência na época de débito inscrito na Dívida Ativa estadual) e, assim, ao contrário da conclusão encontrada na decisão recorrida, não há que se falar em afastamento do benefício, em razão da ausência de autorização do Diretor da Administração Tributária, por se tratar de descumprimento de formalidade facilmente suprável, sob pena de vício à isonomia.

Salienta que o próprio Fisco Estadual reconheceu, ainda que tacitamente, o benefício de redução da base de cálculo, conforme se observa pela análise do Anexo 4A (fl. 09) em que foi lançado o ICMS referente a alguns celulares (Nextel Motorola) à “alíquota efetiva de 12%”.

Lembra, contudo, que o ICMS incidente sobre aparelhos celulares, com a referida redução, não é pago pelo varejista, mas recolhido antecipadamente pelo fabricante pelo regime da substituição tributária e “se a legislação, ao mesmo tempo, prevê o benefício de redução de base de cálculo, certamente, a aplicação e o gozo desse benefício não importa à empresa, posto já está escusada deste recolhimento”.

Por fim, requer que, ainda que não se reconheça a inexigibilidade do ICMS sobre a saída de celulares de seu estabelecimento, seja aplicada a “alíquota efetiva de 12%” sobre as operações de saída com aparelhos celulares.

Ainda no que tange às infrações 2, 3 e 4, relativamente aos itens de informática (equipamentos de processamento de dados e seus periféricos), alega que o autuante se equivocou ao não considerar a redução da base de cálculo para a aplicação do percentual de 7% (Anexo 5), uma vez que as mercadorias, em sua maioria, gozam de expresso benefício fiscal, conforme o inciso V do artigo 87 do RICMS/BA.

Para os demais periféricos e suplementos de uso em informática, diz que não foi reconhecida nenhuma redução pelo agente fiscal, contudo, não resta dúvida “sobre a aplicabilidade do benefício previsto para os itens dos anexos 3 a 6 do Auto de Infração, conforme redação do anexo 5-A do RICMS/BA”. Assegura que as mercadorias relacionadas na autuação são “periféricos e equipamentos citados no anexo e itens como “porta-retratos digitais” são considerados em linguagem técnica, indubitavelmente, monitores ou, no máximo, monitores acompanhados de núcleo processador de dados, ambos mencionados no anexo 5-A (posições 8528.5 ou 8471)”.

No que refere aos chamados *tablets* (Galaxy, IPAD etc.), afirma que estão classificados na posição 8471 da NCM, mencionado no Anexo 5-A do RICMS/BA, “sendo-lhe expressa a aplicabilidade do benefício fiscal, até o dia 31.10.2011, quando a nova redação do anexo 5-A excluiu os tablets do benefício, e passou a tratar os mesmos como outras formas de computadores e notebooks”. Ressalta, entretanto, que a quase totalidade das operações com *tablets* constantes na autuação são anteriores à referida exclusão do Anexo 5-A.

Dessa forma, entende que, “ao contrário do posicionamento adotado na decisão recorrida, não há que se falar em exclusão do benefício para os tablets, anteriormente a outubro de 2011, já que o NCM de sua classificação estava sujeito ao benefício e a exceção ao referido equipamento só foi feita posteriormente”.

Anota que o próprio autuante “ora aplica sobre os referidos equipamentos de informática, incluindo tablets, a alíquota efetiva de 12% (fl. 09 do anexo 4A do Auto), ora a de 17%” e argumenta que “esta inconstância do demonstrativo fiscal é mais um indicativo de sua incorreção”.

Alega, ainda, que, diante da inquestionável aplicabilidade da redução da base de cálculo do ICMS sobre produtos de informática, prevista expressamente no RICMS/BA ao tempo das operações, não há dúvidas quanto à necessidade de cancelamento integral das infrações 2, 3 e 4 do lançamento de ofício.

Concernente à infração 5, alega que a apuração do ICMS foi baseada em claro equívoco do auditor fiscal, uma vez que “a maior parte da diferença encontrada é oriunda de operações em que a mercadoria vendida foi, de fato, negociada com o cliente pelo estabelecimento autuado, mas entregue por outro estabelecimento da Recorrente (saída), este sim responsável pela escrituração da venda e recolhimento do ICMS devido, nos termos da legislação vigente”.

Argumenta que “a suposta divergência é fruto do simples desencontro entre as vendas realizadas por um estabelecimento que faturou a compra e recebeu o valor pago pelo cliente (em cartão de crédito, por exemplo), mas a respectiva entrega do bem vendido (saída) foi realizada por outro estabelecimento”.

Frisa que é revendedor de bens duráveis, sendo que muitos deles ocupam um espaço muito grande para serem mantidos em estoque por cada uma das lojas (como, por exemplo, geladeiras) e, por esse motivo, muitos dos estabelecimentos não dispõem de todas as mercadorias oferecidas para pronta entrega, pois o espaço físico necessário tornaria a atividade econômica inviável, especialmente em pontos valorizados, como aqueles localizados em *shoppings centers*.

Prossegue dizendo que:

1. em muitos casos, o consumidor adquiria mercadorias que não se encontravam disponíveis para ser entregues imediatamente pelo estabelecimento, razão pela qual muitas operações contavam com o apoio de outro estabelecimento próximo ao ora autuado, também localizado na Av. Tancredo Neves da capital (Filial TANCREDO NEVES), que conta com estrutura muito maior de estoque e entrega;
2. além dos estabelecimentos localizados na Av. Tancredo Neves, na época dos fatos ora analisados, também contava com uma filial localizada na Av. Luiz Viana, nº 8544, Bairro Paralela, inscrita no CPNJ nº. 43.708.379/0066-47 e com inscrição estadual nº. 84.229.113;
3. na maioria das vezes em que o consumidor adquiria uma mercadoria de grande porte, sequer tinha meios para levar o produto consigo, como geralmente acontece na venda de geladeiras ou televisores de grandes dimensões, por exemplo, e, assim, na maior parte das vezes, o consumidor solicitava a mercadoria em determinado estabelecimento, efetuava o pagamento, mas não a retirava;
4. imediatamente ao ato da compra, o estabelecimento visitado pelo consumidor emitia uma ordem a outro estabelecimento, para que o produto fosse diretamente remetido ao adquirente, sendo tal remessa sempre acompanhada da nota fiscal correspondente à venda, com o destaque do ICMS sobre tal operação de circulação de mercadorias, conforme determina a legislação.

Resume as operações da seguinte forma:

1. o consumidor adquiria a mercadoria na filial IGUATEMI BAHIA, ora autuada, pagando, muitas vezes, por meio de cartões de crédito/débito;
2. o estabelecimento IGUATEMI BAHIA emitia uma ordem para outro estabelecimento próximo ou outro localizado no próprio Estado da Bahia, que tivesse tal mercadoria em estoque, e, por uma questão logística, pudesse entregá-la. Apresenta alguns exemplos com *“telas do sistema de um dos pedidos formalizados”*, em que a unidade TANCREDO NEVES, CNPJ nº 43.708.379/0048-65, recebia pedidos provenientes do estabelecimento IGUATEMI BAHIA (por meio de código no pedido);
3. o estabelecimento remetente ficava responsável (i) pela circulação da mercadoria ao entregá-la ao adquirente; (ii) pela emissão da nota fiscal de venda do produto; (iii) pela escrituração da saída da mercadoria; e (iv) pelo recolhimento do ICMS devido;
4. a mercadoria adquirida era entregue no domicílio do comprador, juntamente com a nota fiscal da operação, emitida pelo estabelecimento remetente, fazendo-se menção expressa ao número do pedido, o que se pode observar nas telas do controle interno da empresa;
5. o ICMS era destacado na nota fiscal que acompanhou a mercadoria, sendo, ao final, pago ao Fisco pelo estabelecimento remetente.

Acrescenta que essa forma de operação, além de eliminar os altos custos com a estocagem de mercadorias, também buscava otimizar o tempo das entregas, possibilitando que o produto vendido fosse entregue o mais rapidamente possível no domicílio do consumidor, diminuindo o tempo de espera e os gastos com o transporte.

Conclui dizendo que todo o ICMS ora exigido já foi devidamente recolhido por meio do estabelecimento “Tancredo Neves” (Centro de Distribuição da empresa), responsável pela entrega e retirada das mercadorias vendidas pela filial “IGUATEMI”, as quais não se encontravam em seu estoque.

Quanto ao argumento do autuante, de que teria havido “compensação” entre as filiais envolvidas nas operações, aduz que o raciocínio fica prejudicado, pois a planilha de fls. 533/534 faz referência a fatos geradores e períodos estranhos à presente lide administrativa, não havendo nos autos *“nenhuma prova que demonstre que o Centro de Distribuição da Recorrente (Filial “TANCREDO NEVES”), tenha realizado qualquer omissão de receita tributável no período ora debatido, de modo que é IMPOSSÍVEL afirmar-se que o ICMS exigido na presente autuação não foi, de fato, recolhido nesse estabelecimento”*.

Acrescenta que, ainda que não seja o escopo do presente processo, a citada exigência decorrente do Auto de Infração nº 281424.0008/10-5, autuação realizada na Filial “TANCREDO NEVES”, é absolutamente ilegal, uma vez que, para fundamentá-la, o auditor fiscal utilizou exclusivamente os dias do mês em que o valor informado foi menor que o fornecido pelas operadoras de cartão de crédito, desconsiderando, deliberadamente, os dias em que o valor escriturado era maior do que aquele fornecido pelas operadoras. Aponta, a título de exemplo, que a suposta diferença de R\$3.825,37, referente ao mês de janeiro de 2009, *“só apareceu quando a fiscalização colheu, ALEATORIAMENTE, SEM JUSTIFICATIVA LÓGICA, dias específicos em que, isoladamente, verificou-se a discrepância em tela”*.

Argumenta, ainda, que o presente lançamento deve ser declarado nulo ou improcedente, uma vez que a apuração da base de cálculo tributável, feita com dados diários, desrespeita a sistemática de apuração do ICMS, devendo qualquer confronto ser feito em base mensal, conforme sua Regra Matriz de Incidência e expressa previsão do RICMS/BA.

Acrescenta que, comparando os valores mensalmente informados no chamado “RELATÓRIO DIÁRIO DE OPERAÇÕES TEF - PERÍODO JAN A DEZ 2009” e na planilha denominada “VENDAS DECLARADAS PELA EMPRESA - POR CONDIÇÃO DE PAGAMENTO DE 2009”, ambas elaboradas pelo próprio Fisco estadual quando da lavratura desta autuação, verifica-se que a diferença tributável

(ou seja, aquela supostamente omitida) entre o total mensal do faturamento em cartão de crédito/débito informado pelas administradoras e o total mensal do faturamento das mesmas operações constantes das notas fiscais emitidas com pagamento em cartão de crédito/débito, é inexistente.

Destaca que, em razão de diversas irregularidades, ajuizou a Ação Anulatória de Débito Tributário nº. 0307545-79.2013.8.05.0001, em trâmite na 10ª Vara da Fazenda da Comarca de Salvador (doc. 01) e ainda pendente de julgamento, contra o anterior auto de infração lavrado contra sua filial.

Não obstante, pede que *“caso esse C. Conselho entenda que os argumentos levantados pelo N. Auditor Fiscal de que as outras autuações, semelhantes ao caso ora analisado, seriam relevantes para apreciação dos argumentos esposados pela Recorrente - o que se admite apenas em hipótese - deverá ser determinado o sobrestamento do presente processo administrativo, a fim de se aguardar o posicionamento do Poder Judiciário sobre o tema, na Ação Anulatória ajuizada, em razão da evidente prejudicialidade da matéria”*.

Argumenta que é incabível a fundamentação da decisão recorrida, de que as supostas diferenças encontradas pela fiscalização seriam decorrentes dos “encargos” incidentes nas compras por meio de cartão de crédito/débito, porque as supostas diferenças variam em demasia, de acordo com o percentual do valor total diário das vendas indicadas pelas operadoras de cartão (de 2% a 289%), não se tratando, obviamente, de expediente padrão utilizado por ele.

Alega, ainda, que o fato gerador do ICMS ocorre na saída da mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento do contribuinte, pouco importando o local de realização da negociação do bem, consoante o entendimento constante em decisão do Superior Tribunal de Justiça *“de que é irrelevante o fato da mercadoria ter sido negociada por um estabelecimento e entregue por outro, como é o caso em comento, apenas importando para realização da hipótese de incidência do imposto a efetiva saída do bem negociado”*.

Observa que, ao contrário dos julgados que transcreveu, nos quais o estabelecimento negociador encontrava-se em uma unidade da Federação e o estabelecimento que realizava a saída da mercadoria em outra, no presente caso, todos os estabelecimentos envolvidos na operação (“IGUATEMI BAHIA” e “TANCREDO NEVES”), encontram-se situados no Estado da Bahia, razão pela qual, em termos práticos, a discussão sobre qual estabelecimento é responsável pelo recolhimento do ICMS mostra-se irrelevante para garantia dos interesses da Fazenda estadual.

Por fim, pede o cancelamento da exigência, alegando que o ICMS foi devidamente recolhido aos cofres estaduais pelo estabelecimento que deu saída às mercadorias, nos termos da legislação vigente.

Argumenta que seu procedimento (emissão da nota fiscal pelo estabelecimento onde ocorre a saída do bem vendido) cumpre as diretrizes e normas do ICMS, uma vez que a legislação do Estado da Bahia é expressa no sentido de que a emissão de documento fiscal deve sempre ser realizada quando da saída da mercadoria pelo estabelecimento no qual ocorre a referida saída (artigo 218, incisos I e II, do RICMS/BA).

Destaca, ainda, que o RICMS/BA não obriga a emissão de nota fiscal para simples faturamento, que não acompanhe a circulação da mercadoria, como ocorre no caso em tela, especialmente quando há a negociação comercial por um estabelecimento e a saída física por outro.

Afirma que *“diante da sistemática operacional narrada acima, na qual os estabelecimentos que realizam a venda e dão a saída da mercadoria nem sempre coincidem – de acordo com o RICMS/BA e já chancelada pelo Poder Judiciário - a premissa fiscal sequer faz algum sentido”* e, além disso, *“o levantamento fiscal realizado a partir das informações prestadas por terceiros, operadoras de cartão, sempre deverá ser levado em conta como prova indiciária, devendo, entretanto, ser complementada com outros elementos concretos para a comprovação do fato*

tributário que se pretende autuar. Jamais como fundamento único do lançamento complementar”.

Por essa razão, entende que o agente fiscal “*deveria, ao menos, ter feito o cruzamento das vendas realizadas com cartão de crédito/débito, considerando conjuntamente todas as filiais da Recorrente na capital, por exemplo*”, “*isso porque, confrontando os valores globais destas vendas com os respectivos montantes escriturados nos “Livros de Registro de Saída” desses mesmos estabelecimentos, seria fácil a comprovação de que não houve qualquer omissão de receita tributável, uma vez que os valores efetivamente pagos a determinado estabelecimento eram, eventualmente, escriturados por outra filial, tendo em vista ser essa a responsável pela saída da mercadoria e, conseqüentemente, pela apuração do ICMS devido*”. Discorre sobre o processo administrativo fiscal e sobre a presunção na cobrança de tributos, reproduzindo o posicionamento doutrinário, e conclui que é do auditor fiscal o ônus de provar as infrações que aponta (artigo 142 do CTN).

Aduz que juntou planilha à sua peça de impugnação (doc. 06) discriminando todas as operações realizadas nos meses alvo da autuação, nas quais as mercadorias negociadas pela filial “IGUATEMI BAHIA” tiveram saídas realizadas e escrituradas pela filial “TANCREDO NEVES” e que, diante da enorme quantidade de operações e documentos envolvidos, os quais, se juntados na defesa poderiam prejudicar o trâmite regular do feito, apensou, exemplificadamente:

1. algumas notas fiscais, que comprovam a realização das operações destacadas, por meio das ordens de saída de mercadorias emitidas pelo estabelecimento autuado, o qual recebeu o preço pela negociação do bem;
2. e as correspondentes notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos que promoveram a efetiva saída das mercadorias e recolheram o imposto devido.

Acrescenta que a Junta de Julgamento Fiscal afirmou que “*a Recorrente poderia elidir a infração, se de fato comprovasse que cada uma das operações relacionadas no relatório TEF, tivesse perfeita correspondência com os valores e datas dos documentos fiscais*” e alega que, se o órgão julgador entendeu que os documentos anexados eram insuficientes, deveria ter determinado a sua intimação para apresentação de todos os documentos descritos na planilha que anexou, em obediência ao princípio da verdade material, ao devido processo legal e à ampla defesa.

Por fim, requereu o seguinte:

Com relação à infração 1, o integral cancelamento do lançamento, haja vista que o crédito utilizado foi anulado pela saída tributada das mercadorias elencadas na autuação, e, subsidiariamente, *ad argumentandum*, na eventual manutenção da glosa dos créditos apropriados, a subtração dos valores recolhidos a maior em razão da tributação da saída das mercadorias, sob pena de *bis in idem*, bem como a redução ou o cancelamento da multa aplicada, nos termos do § 7º do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Relativamente às infrações 2, 3 e 4, o cancelamento integral da autuação, seja sobre a cobrança de ICMS relativamente à saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária (aparelhos celulares) ou em razão da redução da “*alíquota efetiva*” em relação a equipamentos de informática; e, subsidiariamente, *ad argumentandum*, caso não se entenda que os aparelhos de telefonia celular estavam sujeitos ao regime da substituição tributária, a redução da cobrança, com base no benefício fiscal previsto no inciso XXIV do artigo 87 do RICMS/BA (ou seja, carga tributária efetiva de 12%).

Quanto à infração 5, o cancelamento integral da autuação, tendo em vista a cabal ausência de infrações cometidas (absoluto cumprimento das obrigações acessórias e recolhimento do imposto na forma da lei); e, subsidiariamente, *ad argumentandum*, no eventual entendimento pela manutenção da cobrança, o retorno dos presentes autos à Junta Julgadora *a quo*, de modo que seja reaberto o prazo para juntada de documentos (todas as notas fiscais mencionadas no doc. 07

da defesa), sob pena de clara ofensa aos princípios norteadores do processo administrativo tributário.

Finalmente, pede que seja declarada a suspensão do prazo para eventual pedido administrativo de restituição do ICMS recolhido a maior sobre as operações objeto das infrações 2 a 4, por haver relação de prejudicialidade entre este pleito e a presente demanda.

Ainda em relação à infração 5, caso este Conselho entenda que os argumentos trazidos pelo autuante, de que as outras autuações semelhantes ao caso são relevantes para a demonstração da existência do débito exigido, o que nega em razão da demonstrada ausência de correspondência entre os períodos analisados, requer seja determinado o sobrestamento do presente processo administrativo, de modo a aguardar o julgamento da Ação Anulatória nº. 0307545-79.2013.8.05.0001, em trâmite na 10ª Vara da Fazenda da Comarca de Salvador (doc. 01), que visa ao cancelamento da autuação mencionada pela Fiscalização.

A PGE/PROFIS opinou pelo Não Provitimento do Recurso Voluntário, considerando “*ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão, ora recorrido*”.

Entende que as infrações estão claramente descritas e tipificadas na legislação tributária, tendo o preposto fiscal logrado descrever com clareza o infrator, os fatos geradores, as bases de cálculo e os dispositivos legais infringidos, enquanto que as arguições de ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório não devem ser acolhidas, posto que o lançamento tributário atende aos pressupostos e requisitos de validade formal descritos no artigo 39 do RPAF/99.

Diz, ainda, que as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade devem ser rechaçadas, pois falece a este CONSEF a competência para apreciá-las, nos termos do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Acrescenta que foi respeitado o devido processo legal e o contraditório e, portanto, inexistente cerceamento ao direito de defesa.

Diz que não merece guarida o pleito de sobrestamento do PAF, porquanto, “*embora se trate de ação judicial interposta pela empresa autuada, seu objeto é lançamento fiscal e fatos geradores diversos do ora examinado*”.

No mérito, entende que o conjunto probatório é suficiente para comprovar as infrações apontadas, não tendo o recorrente se desincumbido de fazer prova contrária.

Ressalta, relativamente à infração 4, que *tablets* não podem ser igualados a monitores de computador, não estando sujeitos, portanto, ao benefício fiscal da redução de base de cálculo previsto no artigo 87 do RICMS/BA. Frisa que não cabe ao intérprete conferir entendimento ampliativo ao texto legal, da mesma forma como entendem os Tribunais Superiores. Transcreve decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Em relação a todos os itens do lançamento, aduz que o autuado não trouxe nenhum novo argumento ou prova capaz de modificar a decisão recorrida e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, nos termos do artigo 143 do RPAF/99.

VOTO

O presente Recurso Voluntário foi interposto em relação às infrações 1, 2, 3, 4 e 5, as quais foram julgadas procedentes pelo órgão da primeira instância deste CONSEF.

Inicialmente, deixo de acatar o pedido de sobrestamento do feito, em concordância com o parecer da PGE/PROFIS, porquanto a ação judicial interposta pelo contribuinte tem objeto diverso do que está sendo analisado neste lançamento de ofício.

Também não há como acolher a solicitação de suspensão do prazo para eventual pedido de restituição do ICMS porventura recolhido a maior (infrações 2, 3 e 4), porque este Colegiado não possui competência para tal mister. Ademais, não restou demonstrada a alegada relação de prejudicialidade entre esta lide e um pedido de restituição que sequer foi apresentado à Administração Tributária.

Rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, alínea "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

Na infração 1 o ICMS foi lançado por recolhimento a menos em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias (aparelhos celulares e smartphones) adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de setembro de 2010 a agosto de 2011.

O recorrente requereu a nulidade da decisão recorrida ao argumento de que a Junta de Julgamento Fiscal deveria ter determinado a realização de diligência para que apresentasse *“todos os documentos que amparam as respectivas saídas tributadas”*. Não acato tal pedido, pois a apreciação de pedido de diligência encontra-se entre as atribuições previstas legalmente para o órgão julgador, não podendo, a eventual denegação, ser motivo para a nulidade da decisão recorrida, desde que devidamente fundamentada, como é o caso dos autos.

O autuado também suscitou a nulidade da decisão de primeiro grau, sob a alegação de que o órgão julgador de piso teria se baseado em uma simples planilha elaborada pelo autuante (fls. 524/525), sem a juntada de documentação comprobatória e referente a fatos ocorridos em meses alheios a este lançamento de ofício.

Verifico pela análise dos autos, que o autuante apresentou relações de documentos fiscais com o intuito de demonstrar que, ao contrário do que foi dito pelo impugnante, diversos aparelhos celulares e smartphones foram vendidos sem a tributação pelo imposto estadual e, efetivamente, foram indicadas, no demonstrativo, operações de saídas das mercadorias listadas na infração 1 em meses objeto da autuação (setembro e outubro de 2010) e em outros períodos estranhos à ação fiscal.

Não obstante tal fato, entendo que os demonstrativos apresentados pelo preposto fiscal representam apenas uma amostragem, que seria, inclusive, desnecessária, tendo em vista que caberia ao contribuinte apresentar as provas de suas alegações, isto é, de que todas as mercadorias relacionadas neste lançamento foram devidamente tributadas na saída, incumbindo ao Fisco apenas provar a acusação fiscal, isto é, que o contribuinte teria feito uso indevido de crédito fiscal em operações de entradas com mercadorias enquadradas na substituição tributária. Sendo assim, rejeito a nulidade da decisão recorrida suscitada no apelo recursal.

No mérito, o recorrente alegou que efetuou as saídas das mercadorias com a tributação normal e, por isso, não teria havido prejuízo ao Erário, trazendo, no bojo de sua peça recursal, o exemplo de uma nota fiscal para demonstrar o fato alegado.

Contudo, considero que a infração restou comprovada mediante a apresentação das planilhas de fls. 17 a 25 dos autos e o autuado não se desincumbiu da tarefa de demonstrar cabalmente que todas as mercadorias elencadas nesta autuação foram efetivamente tributadas nas operações de saídas, razão pela qual não há que se falar em consideração do ICMS eventualmente debitado nas operações de saídas de mercadorias objeto desta autuação. Mantida, portanto, a decisão recorrida.

Ademais, não pode ser apreciado o pedido de redução ou cancelamento da multa, nos termos do § 7º do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/96, considerando que foi aplicada a penalidade de 60%

por descumprimento de obrigação principal e não acessória. Neste caso, compete exclusivamente à Câmara Superior do CONSEF o deferimento ou não de tal solicitação, de acordo com o artigo 159 do RPAF/99, mediante pedido específico e atendidos os requisitos regulamentares.

Observe, por oportuno, que a autoridade fazendária, equivocadamente, capitulou a penalidade da infração 1 no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, quando deveria ter indicado o artigo 42, inciso II, alínea “f”, da citada Lei, como abaixo reproduzido:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

Há de se ressaltar, todavia, que o erro na indicação da multa não é motivo para declaração de nulidade da acusação, pois cabe ao preposto fiscal apenas propor a penalidade, que pode, ou não, ser acatada pelo órgão julgador administrativo, o qual tem a prerrogativa de aplicar a multa mais adequada ao ilícito tributário apurado, consoante preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nas infrações 2 e 3 o ICMS foi exigido em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível em diversas operações de saídas de aparelhos celulares, *Ipods*, *Ipads* e outras marcas de *tablets*, lavadora de roupas, *kit* para TV, cortador de cabelo e barba, mochilas etc., envolvendo operações de saídas por meio de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF e notas fiscais (Anexos 3A, 4A, 3B e 4B - fls. 26 a 38, e *compact disk* – fl. 133).

Na infração 4, o ICMS foi lançado em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo em outras operações de saídas de aparelhos celulares, cabos, adaptadores, notebooks, porta-retratos digitais, alto-falantes, microfones, *Ipods*, *Ipads*, máquina de café e outras marcas de *tablets* (Anexos 5 e 6 - fls. 39 a 52, e *compact disk* – fl. 133).

Especificamente no que se refere ao débito impugnado pelo autuado, verifico, do exame dos demonstrativos apensados às fls. 26 a 52 e do *compact disk* de fl. 133, entregues ao contribuinte (fl. 132), que se trata de aparelhos celulares e smartphones de diversas marcas, inclusive da marca Nextel, código NCM/SH 8517.12.21, segundo a informação do preposto fiscal.

Constato, pela leitura do artigo 353, inciso II, item 35, a seguir transcrito, que os aparelhos celulares classificados na NCM/SH sob o nº 8517.12.21 não estão inseridos no regime da substituição tributária:

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:

(...)

35 - aparelhos de telefonia celular – NCM 8517.12.13, 8517.12.19 e 8517.12.31, cartões inteligentes (Smart Cards e SimCard) - NCM 8523.52.00;

Apesar de ter alegado que os aparelhos celulares estavam classificados na NCM/SH nºs 8517.12.19 e 8517.12.31 e, portanto, estariam enquadrados no regime da substituição tributária, o contribuinte não anexou aos autos nenhuma nota fiscal de entrada que comprovasse a sua afirmação e, ainda, de que tais equipamentos teriam sido incluídos no levantamento efetuado pelo autuante.

O contribuinte ainda argumentou que as operações internas de saídas de aparelhos celulares estariam abrangidas pelo benefício da redução de base de cálculo estabelecida no artigo 87, inciso XXIV, do RICMS/97, não havendo necessidade de autorização pelo Diretor de Administração Tributária. Vejamos a legislação:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XXIV - das operações internas com aparelhos celulares em 29,41% (vinte e nove inteiros e quarenta e um centésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), observado o disposto no § 11;

O § 11 do artigo 87 do RICMS/BA estabelece que “A redução prevista nos incisos XXIV e XXV dependerá de autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte e não será concedida àqueles que se encontrem com débito inscrito em dívida ativa, salvo se a exigibilidade estiver suspensa”.

Não obstante o autuado ter argumentado que a falta de autorização do diretor de administração tributária configura-se apenas como um descumprimento de obrigação acessória, o fato é que o benefício fiscal é concedido mediante condição, a qual não foi atendida pelo contribuinte.

Por fim, saliento que a alíquota de 12% indicada no Anexo 4A (fl. 34), relaciona-se às operações de saídas interestaduais de aparelhos celulares, segundo a informação do autuante. Mantida, assim, a decisão recorrida no que tange aos aparelhos celulares.

O recorrente ainda alegou que as operações internas de saídas de “Porta-retrato digital” e “Tablets” se encontravam beneficiadas com a redução da base de cálculo prevista no artigo 87, inciso XXIV, do RICMS/97, pois “porta-retratos digitais são considerados em linguagem técnica, indubitavelmente, monitores ou, no máximo, monitores acompanhados de núcleo processador de dados, ambos mencionados no anexo 5-A (posições 8528.5 ou 8471)” e “os chamados tablets (Galaxy, IPAD, etc.) estão classificados na posição 8471 da NCM, mencionada no anexo 5-A do RICMS/BA”, “sendo-lhe expressa a aplicabilidade do benefício fiscal, até o dia 31.10.2011, quando a nova redação do anexo 5-A excluiu os tablets do benefício, e passou a tratar os mesmos como outras formas de computadores e notebooks”.

Vejamos a legislação a respeito, com a redação da época dos fatos geradores:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XLIV - das operações internas com computador de mesa (desktop) e computador portátil (notebook), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%(doze por cento);

Somente a partir de 01/11/11 é que, com o advento do Decreto nº 13.407/10, é que o tablet foi incluído expressamente no benefício da redução de base de cálculo. Veja-se a redação do artigo 87, inciso XLIV, do RICMS/97:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XLIV - das operações internas com computador de mesa (desktop), computador portátil (notebook e tablet), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento);

Segundo o artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN), “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção;”, devendo-se ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já definiu que redução de base de cálculo equivale à isenção parcial.

Dessa forma, entendo não podem ser excluídos, das infrações 2, 3 e 4, os documentos fiscais de circulação interna de *tablets* (independentemente da marca – *Galaxy* ou *Ipad*), no período de 01/01/10 a 31/10/11.

Concernente aos porta-retratos digitais, o autuado argumentou que se trata de “*monitores ou, no máximo, monitores acompanhados de núcleo processador de dados, ambos mencionados no anexo 5-A (posições 8528.5 ou 8471)*”.

O Anexo 5-A a que se refere o inciso V do artigo 87 do RICMS/97, acima transcrito, possuía a seguinte redação à época:

ANEXO 5-A
APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS DE USO EM INFORMÁTICA E
SUPRIMENTOS BENEFICIADOS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

(a que se refere o art. 87, V)

8528.4	Monitores com tubo de raios catódicos.
8528.5	Outros monitores.

De acordo com a resposta ao Processo de Consulta nº 274/08 emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9ª RF – Aduaneira, o denominado “Porta-retrato digital” foi classificado na NCM/SH sob o nº 8528.59.20, como se constata a seguir:

Processo de Consulta nº 274/08

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9ª RF - Aduaneira

Assunto: Classificação de Mercadorias

*Ementa: **Código TEC Mercadoria 8528.59.20.** Monitor de cristal líquido (LCD) de 7", em cores, combinado com dispositivo de reprodução de sons e imagens que são previamente gravadas em cartões de semicondutores ou suportes semelhantes, denominado comercialmente "Porta-retratos digital".*

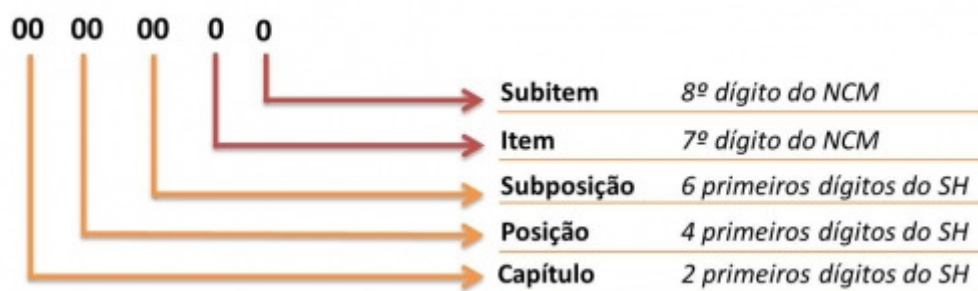
Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (textos da posição 85.28 e Nota 3 da Seção XVI), 6 (textos das subposições 8528.5 e 8528.59), e RGC-1 (texto do item 8528.59.20), da TEC, aprovada Res. Camex nº 43/2006.

EDUARDO KLEIN - Chefe da Divisão

(Data da Decisão: 17.10.2008)

Apenas a título de esclarecimento, ressalto que a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH) é um algarismo de oito dígitos estabelecido pelo Governo Brasileiro para identificar a natureza das mercadorias, baseado em um método internacional de classificação (SH – Sistema Harmonizado) que contém uma estrutura de códigos com a descrição de características específicas dos produtos como, por exemplo, origem do produto, materiais que o compõem e sua aplicação.

Dos oito dígitos que compõem a NCM/SH, os seis primeiros são classificações do Sistema Harmonizado - SH e os dois últimos dígitos fazem parte das especificações próprias do Mercosul, como a seguir demonstrado:



Assim, para que se tenha uma melhor compreensão sobre o produto a ser examinado - “Porta-retrato digital” - NCM/SH 8528.59.20 (segundo a Receita Federal, órgão competente para realizar tal classificação) -, o código constante na Tabela de NCM/SH deve ser “dissecado” em seus vários níveis de agrupamento da seguinte forma:

1. Capítulo - código 85 – máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios;
2. Posição – código 8528 – monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens;
3. Subposição - código 852859 – outros;
4. Item e subitem - código 85285920 – policromáticos.

Abaixo transcrevo a descrição do código 8528.59.20 da NCM/NH:

8528.5	- <i>Outros monitores:</i>
8528.51	-- <i>Dos tipos exclusiva ou principalmente utilizados num sistema automático para processamento de dados da posição 84.71</i>
8528.51.10	<i>Monocromáticos</i>
8528.51.20	<i>Policromáticos</i>
8528.59	-- Outros
8528.59.10	<i>Monocromáticos</i>
8528.59.20	Policromáticos

Ante o exposto, concluo que o produto “Porta-retratos digital” - NCM/SH nº 8528.59.20 está realmente inserido no item 8528.5 do Anexo 5-A do RICMS/97, podendo gozar do benefício da redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, conforme o disposto no artigo 87, inciso V, do referido Regulamento, devendo ser excluídas, portanto, do presente lançamento de ofício, todas as notas fiscais de saídas internas a ele relacionadas.

Sendo assim, deve ser mantida a decisão de primeira instância referente à infração 3 e alterada quanto às infrações 2 e 4, com a exclusão das notas fiscais de saídas de porta-retratos digitais, remanescendo, contudo, os débitos referentes às demais mercadorias, de acordo com o demonstrativo abaixo:

Infração 2			
Data Ocorrência	Débito Original	Exclusões Porta-retratos digitais	Valor a exigir de ICMS
31/12/2010	3.222,78	0,00	3.222,78
31/01/2011	3.180,21	0,00	3.180,21
28/02/2011	4.543,85	0,00	4.543,85
31/03/2011	2.911,48	0,00	2.911,48
30/04/2011	5.095,43	0,00	5.095,43
31/05/2011	9.620,30	0,00	9.620,30
30/06/2011	2.395,41	0,00	2.395,41
31/07/2011	8.267,45	0,00	8.267,45
31/08/2011	14.348,89	0,00	14.348,89
30/09/2011	6.427,95	0,00	6.427,95
31/10/2011	18.059,35	0,00	18.059,35

30/11/2011	5.235,90	0,00	5.235,90
31/12/2011	2.954,27	54,00	2.900,27
TOTAL			86.209,27

Infração 4			
Data Ocorrência	Débito Original	Exclusões Porta-retratos digitais	Valor a exigir de ICMS
31/01/2010	1.424,76	184,95	1.239,81
28/02/2010	1.793,99	587,24	1.206,75
31/03/2010	2.516,87	116,66	2.400,21
30/04/2010	3.959,45	152,47	3.806,98
31/05/2010	1.799,43	267,76	1.531,67
30/06/2010	1.667,69	291,20	1.376,49
31/07/2010	9.447,21	110,65	9.336,56
31/08/2010	2.665,03	15,75	2.649,28
30/09/2010	461,84	140,38	321,46
31/10/2010	686,66	120,15	566,51
30/11/2010	1.342,44	61,80	1.280,64
31/12/2010	5.200,68	95,94	5.104,74
31/01/2011	164,04	0,00	164,04
28/02/2011	1.216,51	0,00	1.216,51
31/03/2011	1.029,59	50,64	978,95
30/04/2011	285,12	73,81	211,31
31/05/2011	2.972,06	0,00	2.972,06
30/06/2011	188,51	0,00	188,51
31/07/2011	372,60	0,00	372,60
31/08/2011	837,61	0,00	837,61
31/10/2011	2.457,44	0,00	2.457,44
31/12/2011	135,90	0,00	135,90
TOTAL			40.356,03

Na infração 5 o ICMS está sendo exigido sob a acusação de que o autuado omitiu saídas de mercadorias tributadas, apurado por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

O recorrente argumentou, em síntese, que as diferenças apuradas são decorrentes de sua forma de operacionalização, na qual, em muitos casos, apesar de a venda ter sido feita pelo estabelecimento autuado, a nota fiscal que acobertava a circulação da mercadoria foi emitida por outra filial (o centro distribuidor).

Para demonstrar a sua alegação, apresentou a seguinte documentação:

1. um exemplo que pode ser verificado em seu apelo recursal, às fls. 595 a 611, por meio da impressão de telas de computador e de cópia da nota fiscal nº 3828, datada de 19/12/10 e valor de base de cálculo de R\$1.950,00;
2. uma planilha com a “Relação Geral de Vendas Realizadas na Filial 43 (Iguatemi Bahia) e Saída Realizada na Filial 39 (Tancredo Neves - Shopping Salvador)” - fls. 279 a 482;
3. fotocópias de algumas das notas fiscais listadas na planilha mencionada no item anterior (fls. 483 a 519).

Pelo exame dos mencionados documentos fiscais, constato que restou comprovada a afirmação de que, em diversos casos, a mercadoria era vendida pelo autuado e a saída e a emissão da nota fiscal correspondente eram feitas por outro estabelecimento filial.

O contribuinte ainda alegou que a apuração da base de cálculo tributável, **feita com dados diários, desrespeita a sistemática de apuração do ICMS, devendo qualquer confronto ser feito em base mensal, conforme a previsão do RICMS/BA**, e que, comparando os valores mensalmente informados no *RELATÓRIO DIÁRIO DE OPERAÇÕES TEF - PERÍODO JAN A DEZ 2009* e na planilha denominada de *VENDAS DECLARADAS PELA EMPRESA - POR CONDIÇÃO DE PAGAMENTO DE 2009*, ambas elaboradas pelo próprio Fisco estadual, verifica-se que a diferença apontada é inexistente.

Do exame dos papéis de trabalho juntados pelo preposto fiscal (fls. 53 a 94), constato que a ação fiscal foi desenvolvida com base no **resumo diário** das operações efetuadas pelo contribuinte, ou seja, pelo somatório de todas as operações feitas diariamente pela empresa, em vez de ter sido efetivado **mensalmente**, com base no Relatório de Informações TEF - Diário por Operações, como tem decidido reiteradamente este Conselho de Fazenda Estadual, porque é o documento que possibilita o exercício pleno do direito de defesa, consoante os Acórdãos CJF nºs 0371-11/11, 0210-11/11, 0110-13/12, 0360-12/12, 0366-11/12, 0034-13/12 e 0115-12/14.

Da forma como foi desenvolvido o trabalho fiscal, não restam dúvidas de que há, no presente lançamento de ofício, um elemento de incerteza quanto ao cometimento do ilícito imputado ao contribuinte, bem como insegurança na apuração da base de cálculo do ICMS e cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista as seguintes razões:

1. não foi entregue ao contribuinte, nem apensado ao PAF, o **Relatório TEF Diário Por Operações** fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito, **identificando o número da operação, a bandeira do cartão utilizado para pagamento, o dia e horário da transação, o valor da operação, o número da autorização** etc, o que permitiria ao recorrente efetuar o “casamento” exato entre as notas ou cupons fiscais e os boletos de cartões de crédito e/ou débito emitidos; o que foi anexado, às fls. 69 a 71 e 92 a 94, foram planilhas elaboradas e assinadas pelo autuante, nominadas de “RELATÓRIO DIÁRIO DAS OPERAÇÕES - TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE FUNDOS (TEF)”, as quais contêm diversos valores de operações em cada dia, mas que não possuem validade como prova: a) por não serem os documentos oficiais enviados pelas administradoras de cartões de crédito e débito à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia; b) por não apresentarem todas as informações necessárias à perfeita identificação das operações realizadas;
2. o levantamento fiscal, efetuado por meio do somatório dos valores diários pagos com cartão de crédito e/ou débito, em confronto com os documentos fiscais emitidos no **mesmo dia**, a meu ver, não é a técnica de auditoria mais adequada a esse tipo de atividade, na qual são comercializadas mercadorias de alto valor unitário, pagas pelos adquirentes, em geral, em diversas prestações mensais e, ademais, nem sempre a emissão das notas fiscais ocorre na mesma data da venda; assim, da forma como foi levada a efeito a ação fiscal (por meio do somatório diário das operações), é óbvio que sempre

haverá diferenças, ainda que a empresa tenha emitido todas as notas ou cupons fiscais nas operações de saídas de mercadorias;

3. não há como averiguar a alegação recursal, de que se a comparação entre as informações das administradoras de cartões de crédito e/ou débito com os documentos fiscais emitidos tivesse sido feita mensalmente, não haveria diferenças, haja vista que o preposto fiscal **somente listou os dias em que o autuado teria supostamente deixado de emitir notas ou cupons fiscais de mercadorias vendidas por meio de cartões de crédito e/ou débito**, não incluindo outros dias em que, ou não houve diferença ou a diferença foi a favor do recorrente;
4. não foi levada em consideração, no confronto entre as informações das administradoras financeiras e os documentos fiscais emitidos pela empresa, a peculiaridade na operacionalização adotada, em que um estabelecimento realiza a venda da mercadoria (com o recebimento do valor por meio de cartões de crédito e/ou débito) e outra filial da empresa emite a nota fiscal e dá saída à mercadoria vendida, *modus operandi* devidamente comprovado nos autos e bastante comum entre as empresas do ramo, como vivenciado por esta relatora e outros conselheiros deste Colegiado em diversas ocasiões.

Outro equívoco constatado na autuação se refere ao cálculo da proporcionalidade entre as operações de saídas tributadas e não tributadas, prevista na Instrução Normativa nº 56/07 (Anexos 7B e 8B, fls. 61, 62, 84 e 85). A apuração da proporcionalidade, de maneira inexplicável, foi realizada **anualmente** quando deveria ter sido **mensal**, a fim de se compatibilizar com a cobrança do ICMS, que foi feita por período mensal.

Mais erros foram cometidos neste lançamento de ofício no que se relaciona aos “Valores Totais Por Dia – TEF” lançados no demonstrativo denominado “VALOR DE VENDAS INFORMADO PELO TEF MAIOR QUE OS VALORES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE”, na coluna “VALOR TOTAL POR DIA – TEF” (Anexos 7A e 8A - fls. 53 a 60 e 72 a 83, folhas impressas, e *compact disk* à fl. 133), **que são inexplicavelmente diferentes** do somatório diário dos montantes indicados no “RELATÓRIO DIÁRIO DAS OPERAÇÕES - TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE FUNDOS (TEF)”, **nos mesmos dias**, conforme os Anexos 7E e 8E - fls. 69 a 71 e 92 a 94, folhas impressas, e *compact disk* acostado à fl. 133 -, como a seguir demonstrado, de forma exemplificativa, **em todos os meses de 2010 e 2011:**

DATA	ANEXO 7A	ANEXO 7E
02/01/10	16.307,00	21.002,00
12/02/10	4.408,00	9.361,00
09/03/10	8.240,00	12.180,00
17/04/10	14.358,00	61.200,50
04/05/10	23.249,07	32.197,07
15/06/10	12.235,00	14.744,00
22/07/10	21.378,00	24.619,00
11/08/10	24.785,37	28.593,37
18/09/10	3.278,00	36.098,10
17/10/10	20.359,00	28.119,64
10/11/10	6.170,00	38.347,00
09/12/10	5.788,00	18.587,10

DATA	ANEXO 8A	ANEXO 8E
01/01/11	11.051,00	13.225,00
18/02/11	27.306,92	43.667,92
15/03/11	5.483,00	11.634,00
12/04/11	6.817,30	13.972,30
10/05/11	29.241,40	34.263,40
14/06/11	20.386,00	22.933,00
17/07/11	22.079,70	25.996,70
10/08/11	28.701,00	37.694,00
16/09/11	9.177,00	33.717,00
12/10/11	18.680,90	22.849,70
23/11/11	19.855,67	27.417,87
20/12/11	10.964,00	26.179,80

Concluo, portanto, pelos fatos acima narrados, que restou comprovada a existência de diversos vícios que maculam este lançamento de ofício, consistentes na incerteza quanto ao fato ilícito imputado, insegurança na apuração da base de cálculo do ICMS, inadequação do método de apuração do ICMS adotado e cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, vícios que não podem ser corrigidos nesta fase de julgamento, sob pena de supressão de instância. Dessa forma, não me resta alternativa a não ser declarar a nulidade da quinta infração.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a subsistência das infrações 1 e 3, porém, modificando a decisão recorrida para julgar procedente em parte as infrações 2 e 4, nos valores respectivos de R\$86.209,27 e R\$40.356,03, e nula a infração 5, do presente lançamento de ofício.

Recomendo à autoridade fazendária competente, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, que avalie a possibilidade de instaurar novo procedimento fiscal referente à imputação julgada nula, obedecendo-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto, para alterar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298627.0005/12-4** lavrado contra **FAST SHOP S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$207.404,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$10.832,72**, previstas no artigo 42, incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2014

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS