

A. I. N° - 206878.0009/13-4  
AUTUADO - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S/A  
AUTUANTE - ANALCIR EUGÊNIO PARANHOS DA SILVA  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 15/09/2015

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0187-03/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Devido à falta de cumprimento de obrigações previstas na legislação, o autuado deixou de comprovar o direito à utilização dos créditos fiscais. Mantida a exigência fiscal. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. b) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. 4. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS NO LIVRO APURAÇÃO DO ICMS E O RECOLHIMENTO EFETUADO. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. Infrações não impugnadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2013, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$404.351,90, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.17: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuada por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. O contribuinte deixou de mencionar nas notas fiscais e nos DANFEs lançados no livro Registro de Entradas as informações necessárias exigidas na legislação, em relação ao documento originário. Valor do débito: R\$187.393,91. Multa de 60%.

Infração 02 – 02.01.01: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de novembro de 2010. Valor do débito: R\$58.931,45. Multa de 60%.

Infração 03 – 02.01.02: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de agosto a dezembro de 2010. Consta, ainda, que o autuado deixou de lançar no livro Registro de Saídas notas fiscais com operações sujeitas a tributação do ICMS. Valor do débito: R\$735,36. Multa de 100%.

Infração 04 – 03.01.01: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de janeiro a março, maio a agosto de 2010. Valor do débito: R\$114.536,55. Multa de 60%.

Infração 05 – 03.02.04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no mês de dezembro de 2010. Valor do débito: R\$24.226,94. Multa de 60%.

Infração 06 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de fevereiro e setembro de 2010. Valor do débito: R\$156,05. Multa de 60%.

Infração 07 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de maio, novembro e dezembro de 2010. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$11.862,89.

Infração 08 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$6.508,75.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 1763 a 1785, alegando que ao analisar o lançamento, decidiu pelo pagamento dos itens 2 a 8, tendo em vista os benefícios para a quitação destes dentro do prazo para impugnação. Dessa forma, a defesa fica limitada ao item 1 do Auto de Infração. Reproduz a acusação fiscal e o enquadramento legal da infração, inclusive o art. 653 do RICMS-BA/97, além dos dispositivos da multa aplicada, alegando que o lançamento está eivado de nulidades insanáveis, a justificar o acolhimento da impugnação apresentada.

Alega que o lançamento é flagrantemente nulo porque, apesar de indicar os valores das supostas infrações, das multas e dos acréscimos moratórios, em nenhum momento há a indicação dos dispositivos legais aplicáveis para os acréscimos moratórios e correção monetária. Ou seja, apesar de o impugnante não ter conhecimento dos dispositivos legais que fundamentam a cobrança destes encargos ou, até mesmo, o valor que representa a correção monetária, o lançamento é expresso em afirmar que "*O Débito acima está sujeito a correção monetária, acréscimo moratório (...) de acordo com a legislação vigente e em função da data de quitação do débito*".

Entende que tal pretensão é flagrantemente descabida e viola os princípios constitucionais e legais que regem o procedimento administrativo tributário, dentre eles, o da motivação, da legalidade e da ampla defesa. Neste sentido, transcreve o art. 2º do RPAF/BA, Decreto nº 7.629/1999, que regulamenta o processo administrativo deste Estado. Diz que no mesmo sentido é o quanto disposto no artigo 37 da Constituição Federal que impõe à administração pública a observância aos princípios da “*legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência*.

Também transcreve o art. 39 do mencionado RPAF/BA e afirma que não restam dúvidas de que os fundamentos legais para a aplicação dos encargos moratórios e da correção monetária deveriam estar expressos no lançamento para que o impugnante verificasse a constitucionalidade e correção do cálculo destes, a fim de, eventualmente, impugná-los. Diz que o lançamento viola o princípio da motivação dos atos administrativos, da legalidade e da ampla defesa, constituindo-se vício insanável a justificar a nulidade do lançamento, conforme disposto no artigo 20 do RPAF/BA, Decreto nº 7629/99.

Sobre o princípio da motivação, reproduz ensinamentos de Maria Sylvia Zanella di Pietro e Celso Antônio Bandeira de Mello e afirma que o presente Auto de Infração é emanado de vício insanável, tendo em vista a falta de motivação e embasamento legal que o enseje, uma vez que viola o Princípio da Segurança Jurídica.

Comenta sobre o ônus da prova e apresenta o entendimento de que não há outra solução ao presente litígio senão o reconhecimento da nulidade que macula o Auto de Infração, por violar frontalmente diversos princípios constitucionais e administrativos. Neste sentido, cita a jurisprudência deste Órgão Julgador, transcrevendo as ementas.

Afirma que a ausência da correta e clara descrição dos dispositivos normativos supostamente infringidos, não permite identificar, com precisão, a natureza da infração fiscal supostamente

cometida pelo impugnante. Caso não seja esse o entendimento, o que cogita *ad argumentandum*, diz que é imperioso que, ao menos, se reconheça a impossibilidade de exigência dos acréscimos moratórios e da correção monetária referentes aos supostos créditos tributários decorrentes da presente autuação. Alega que, ao não capitular no auto de infração em cotejo o valor exigido a título de acréscimos moratórios e correção monetária, configura flagrante violação à forma do ato administrativo, o que não pode ser admitido.

Acrescenta que, não capitulando os acréscimos moratórios e correção monetária no Auto de Infração, o autuante deixou, igualmente, de fazer constar o índice aplicado, deixando, aí, de motivar o ato que já praticou em violação à forma prescrita em lei. Desta forma, entendendo não ser o caso de nulidade integral da presente autuação fiscal, afirma ser necessário que, expressamente, se faça consignar a impossibilidade de se exigir quaisquer acréscimos moratórios e correção monetária por não ter sido lançado, sob pena de se perpetrar violação ao contraditório e ampla defesa administrativos, protegidos pelo artigo 5º, LIV e LV da Constituição Federal.

O defendente informa que antes de adentrar ao mérito das operações que originaram a “infração 01”, alega que a planilha de cálculos para a exigência do tributo indica bases de cálculos muito superiores aos valores das efetivas operações. Diz que os montantes indicados não têm qualquer correlação com os valores das notas fiscais que seriam inidôneas, conforme se infere no demonstrativo de débito que reproduziu à fl. 1772 dos autos.

A título exemplificativo, cita no mês de fevereiro de 2010, constando na planilha indicada, como base de cálculo o montante de R\$ 6.183,00 (seis mil, cento e oitenta e três reais), enquanto as Notas Fiscais que originaram a autuação, indicadas no “Termo de Apreensão de Documentos Fiscais” para o período, totalizam o montante de R\$ 3.893,00 (três mil, oitocentos e noventa e três reais).

Diz que é no mesmo sentido, o quanto indicado para a base de cálculo do mês de janeiro de 2010. Enquanto a planilha da Autoridade Fiscal indica o montante de R\$ 95.393,23 (noventa e cinco mil, trezentos e noventa e três reais e vinte e três centavos), a somatória das notas fiscais indicadas no “Termo de Apreensão de Documentos Fiscais” para o período, totalizam o montante de R\$ 60.177,98 (sessenta mil, cento e setenta e sete reais e noventa e oito centavos).

Assegura que a problemática indicada se repete em todos os meses autuados, sendo impossível ao impugnante verificar como a Autoridade Fiscal realizou seus cálculos e qual foi o critério para a indicação de base de cálculo muito maior daquela que representam efetivamente a operação. Neste caso, entende que ficou evidente a flagrante violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, insculpidos no artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição, afirmando que ficou impossibilitado de verificar a correção da base de cálculo, impedindo sua defesa de forma satisfatória.

Salienta que o vício indicado não se sana com a mera explicação dos cálculos aritméticos, mas sim em demonstração pormenorizada de cada caso e o fundamento legal utilizado para tanto, pois não pode a Autoridade Fiscal determinar a base de cálculo conforme seu próprio entendimento, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica. Neste sentido, transcreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Frisa que, se a Autoridade Fiscal não explicita a motivação de seus atos, além de estar impedindo o impugnante de saber a razão pela qual uma obrigação lhe está sendo imputada, também acaba anulando seu próprio ato. Deixando de cumprir seu dever funcional, a Autoridade Fiscal acaba evitando seu ato de vício insanável. Neste sentido reproduz lições de Fabiana Del Padre Tomé, transcrevendo o art. 18 do RPAF/BA.

Alega, ainda, que além do vício indicado no item anterior, qual seja, utilização de base de cálculo majorada, o autuante também deixou de excluir da base de cálculo as operações que seguiram estritamente a legislação estadual. Diz que no “Termo de Apreensão de Documentos Fiscais” a Autoridade Fiscal expressamente consigna que em diversas operações foram

apresentados a “Declaração de devolução apartada” e o “cupom fiscal” não se justificando a autuação. Elabora planilha indicando a existência de declaração de devolução e Cupom Fiscal.

Afirma que analisando a referida planilha, depreende-se que, aproximadamente, cinquenta operações foram realizadas nos exatos termos da legislação fiscal. Contudo, aparentemente, foram autuadas sem qualquer motivação ou justificativa plausível, do que se depreende a aparente nulidade do ato administrativo. Além disso, alega que em oito operações indicadas como corretas, a Autoridade Fiscal aponta que os cupons fiscais *“foram emitidos por estabelecimento com inscrição estadual diferente do estabelecimento fiscalizado”*.

Diz que no setor do varejo é comum que mercadorias sejam adquiridas em uma loja e, por comodidade, o consumidor acabe por trocá-la ou devolvê-la em outro estabelecimento. Acrescenta que não há qualquer vedação legal a este procedimento. O que se está querendo demonstrar é que a Autoridade Fiscal aparentemente agiu de forma discricionária ao exigir o pagamento de tributo, multas e juros sobre as referidas operações, o que não pode passar despercebido pelo controle de legalidade a ser feito nos presentes autos.

Repete a alegação de que o presente Auto de Infração deve ser anulado, afirmando que houve flagrante demonstração de que o lançamento está eivado de vícios insanáveis. Caso sejam superados os argumentos anteriormente despendidos quanto à indevida apuração da base de cálculo e a cobrança de tributos sobre operações que cumprem todos os requisitos legais, o defendant afirma que, ainda assim, o lançamento deve ser anulado. Isso porque, entende que o simples descumprimento de uma obrigação acessória não é suficiente para desconstituir toda a operação. Diz que na planilha juntada ao “Termo de Apreensão de Documentos Fiscais”, a própria fiscalização aponta o cumprimento total ou parcial das obrigações, em aproximadamente 95% (noventa e cinco por cento) das operações.

Informa que não é possível juntar à defesa os documentos que comprovam a regularidade das operações, pois estes ficaram retidos com a fiscalização. Diz ser evidente que a descaracterização por completo das operações acaba por violar frontalmente o princípio da legalidade, moralidade e eficiência da administração pública, previstos no artigo 37 da Constituição Federal, o que não se pode admitir. Neste sentido, cita o entendimento das Câmaras de Julgamento deste Estado, transcrevendo as ementas.

Diz que se verifica nos precedentes transcritos, bem como, no caso concreto, que não há duvidas quanto à devolução das mercadorias, pois em praticamente todas elas existe a declaração de devolução e/ou o cupom fiscal. Entende que o lançamento resta equivocado imputando infração e penalidades que efetivamente não ocorreram, razão pela qual pede sua nulidade.

Subsidiariamente, caso não sejam integralmente cancelados os valores exigidos no item 1 do Auto de Infração, apresenta o entendimento de que a multa imposta no importe de 60%, é flagrantemente confiscatória e, portanto, constitucional, devendo, se não cancelada, ao menos, ser reduzida. Diz que o Supremo Tribunal Federal já pacificou seu entendimento no sentido da impossibilidade da cobrança de multas exorbitantes, com base no princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, que reproduziu.

Destaca que o referido princípio constitucional se aplica também à imposição de penalidades, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inclusive de seu Órgão Pleno. Diz que no caso concreto, verifica-se que foi aplicada pela autoridade fiscal multa no importe de 60% (sessenta por cento) do débito exigido, com base no artigo 42, inciso VII, alínea ‘a’, da Lei nº 7.014/96. Frisa que já mencionou a jurisprudência da Corte Suprema, firmando o entendimento no sentido de admitir como legítimas apenas multas tributárias que não ultrapassem o percentual de 20% a 30%, calculados sobre o tributo devido. Nessa esteira, diz que merece destaque, ainda, recente decisão monocrática da lavra do Exmo. Ministro Celso de Melo, do STF.

Afirma que no ordenamento jurídico brasileiro, a infração tributária pode ocasionar a cominação de penas pecuniárias, mas desde que graduadas de maneira a não representar verdadeiro confisco, evitando-se a invasão ao patrimônio do contribuinte. Nesse sentido é que as multas devem ser razoáveis e, principalmente, proporcionais à infração cometida, como já foi decidido reiteradas vezes pelo STF, inclusive pelo Tribunal Pleno, como sobejamente demonstrado nas linhas retro.

Também alega que a penalidade não pode ser utilizada pela Administração como expediente ou técnica de arrecadação, sob pena de ferir o princípio da justa indenização (CF, art. 5º, inc. XXIV) e o da moralidade dos atos da administração pública (CF, art. 37). Conclui restar claro que a multa imposta no item 1 do Auto de Infração, no importe de 50% dos créditos tributários exigidos, revela-se manifestamente confiscatória, devendo ser reduzida para o patamar máximo de 20% (vinte por cento), em respeito ao princípio do não-confisco, cristalizado no art. 150, IV, da Carta Magna, e nos termos da reiterada jurisprudência do STF.

Por fim, o deficiente requer seja anulado o auto de infração pela ausência de indicação da capitulação legal para a cobrança da correção monetária e o acréscimo moratório, ou, *subsidiariamente*, que os valores a este título não sejam exigidos.

Caso seja ultrapassada a preliminar arguida, requer que o lançamento seja cancelado quanto à “infração 01”, (a) pela utilização de base de cálculo inexistente ou, ainda, pela não indicação de como esta foi apurada, em flagrante violação ao princípio do contraditório e à ampla defesa; (b) pela exigência do tributo e de multas sobre operações de devolução que foram realizadas nos termos da legislação baiana e, por fim, (c) pela flagrante demonstração da ocorrência das operações de devolução e troca não existindo a infração descrita no lançamento.

Caso ainda não se entenda desta forma, *subsidiariamente*, requer que o lançamento seja retificado, para que seja cobrada apenas e tão somente a multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos dos precedentes deste Tribunal Administrativo, e a redução da multa aplicada por ser flagrantemente confiscatória, conforme entendimento do E. Supremo Tribunal Federal.

Reitera a informação de que os itens 2 a 8 do lançamento foram devidamente quitados com os benefícios previstos em lei, conforme comprovantes anexos. Requer que todas as publicações / intimações referentes ao presente feito sejam realizadas em nome dos advogados indicados na impugnação, sob pena de nulidade.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 1825 a 1831 dos autos. Quanto à preliminar de nulidade do lançamento fiscal em decorrência da ausência de dispositivos legais que fundamentassem a cobrança da correção monetária e dos acréscimos moratórios, diz que não pode ser acolhida, tendo em vista que os artigos 137 a 139 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 6284/97, e artigos 100 a 105 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, disciplinam, para o período objeto de autuação, os acréscimos tributários incidentes sobre débitos do ICMS.

Sobre a alegação de que o autuante utilizou bases de cálculos muito superiores aos valores das efetivas operações, a partir de lançamentos no *Demonstrativo de Débito* do Auto de Infração 206878.0009/13-4 (fls. 2 e 6 do PAF), afirma que não procede. Informa que o *Demonstrativo 1 – Infração 01.02.17 e Anexo* (fls. 44 a 55 do PAF) provam justamente o contrário. Todos os lançamentos pertinentes à base de cálculo foram transportados exatamente dos mesmos valores consignados nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento, como detalha pormenorizadamente e de forma irrefutável o *Anexo do Demonstrativo 1*, às folhas 45 a 55 do PAF. Observa, também, que essa planilha contém alíquotas diferentes em um mesmo período de apuração, a saber, janeiro/2010 (7% e 27%), junho/2010 (17% e 27%), julho/2010 (17% e 27%), setembro/2010 (17% e 27%), outubro/2010 (17% e 27%), novembro/2010 (17% e 27%) e dezembro/2010 (17% e 27%); por isto, unificou, tão somente no *Demonstrativo de Débito* do Auto de Infração, a alíquota de 17% para

todos os lançamentos de débito referentes à *Infração 01.02.17*, cujos valores do ICMS devido são exatamente iguais àqueles exigidos no *Anexo do Demonstrativo 1*, sem qualquer modificação e sem trazer prejuízo adicional ao sujeito passivo. Vale ressaltar que o cálculo dos acréscimos tributários incidentes sobre o lançamento fiscal é realizado com base no valor do débito e não sobre o valor da base de cálculo.

Reitera que todas as notas fiscais e DANFEs (documentos auxiliares das notas fiscais eletrônicas) emitidos nas operações de devolução com CFOPs (códigos fiscais de operações) 1.202/2.202 não fazem referência ao número, à série, à subsérie e à data do documento fiscal originário. Dentre os documentos apreendidos, existem “declarações de devolução apartadas” sem cupom fiscal anexo invariavelmente fazem o seguinte registro: “não possuo o cupom fiscal por motivo de extravio”.

Informa que em alguns casos considerou aceitáveis as devoluções amparadas apenas por notas fiscais e DANFEs que trazem em anexo o cupom fiscal, apesar do corpo desses documentos fiscais não o mencionarem expressamente. Ainda assim, recusou várias operações nessa situação pelos motivos a seguir expostos:

PERÍODO DE APURAÇÃO: MARÇO/2010:

- NF 3835, de 16/03/2010, no valor de R\$ 445,00 (fls. 116 a 118 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 26/01/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 3836, de 16/03/2010, no valor de R\$ 1.044,00 (fls. 119 a 121 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 21/12/2009, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: o CPF do consumidor registrado no cupom fiscal é diferente do CPF do cliente que assinou a declaração;
- NF 3839, de 16/03/2010, no valor de R\$ 311,85 (fls. 124 a 126 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 28/12/2009, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: o CPF do consumidor registrado no cupom fiscal é diferente do CPF do cliente que assinou a Declaração e o cupom fiscal não foi emitido pela impugnadora;
- NF 3840, de 16/03/2010, no valor de R\$ 1.350,00 (fls. 127 a 129 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 12/01/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: apesar de praticamente ilegível, percebe-se que o CPF do consumidor registrado no cupom fiscal é diferente do CPF do cliente que assinou a declaração;
- NF 3843, de 16/03/2010, no valor de R\$ 935,00 (fls. 134 a 136 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 28/11/2009, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: a data do cupom fiscal é 29/11/2009, logo, posterior à data da declaração, na qual o cliente afirma que o cupom fiscal foi extraviado.
- NF 3850, de 16/03/2010, no valor de R\$ 800,00 (fls. 147 a 149 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 25/01/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito.

PERÍODO DE APURAÇÃO: JULHO/2010: NF 5111, de 29/07/2010, no valor de R\$ 1.188,00 (fls. 262 a 264 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 03/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: o cupom fiscal não foi emitido pela impugnadora.

PERÍODO DE APURAÇÃO: SETEMBRO/2010:

- NF 76, de 14/09/2010, no valor de R\$ 2.700,00 (fls. 341 a 343 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 25/07/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 89, de 17/09/2010, no valor de R\$ 1.210,50 (fls. 362 a 364 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 28/07/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: apesar de praticamente ilegível, percebe-se que alguns algarismos do CPF do consumidor registrado no cupom fiscal são diferentes dos algarismos do CPF do cliente que assinou a declaração;
- NF 91, de 17/09/2010, no valor de R\$ 555,00 (fls. 367 a 369 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 03/07/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 96, de 17/09/2010, no valor de R\$ 1.730,00 (fls. 378 a 380 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 30/06/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: o CPF do consumidor registrado no cupom fiscal é diferente do CPF do cliente que assinou a Declaração e o cupom fiscal não foi emitido pela impugnadora;
- NF 112, de 17/09/2010, no valor de R\$ 1.480,00 (fls. 411 a 413 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 22/02/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: a data do cupom fiscal referente à devolução é dia 30/11/2008, ou seja, quase dois anos antes;
- NF 124, de 17/09/2010, no valor de R\$ 790,00 (fls. 436 a 438 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a declaração apartada está sem data. Mais: o CPF do consumidor registrado no cupom fiscal é diferente do CPF do cliente que assinou a Declaração e o cupom fiscal não foi emitido pela impugnadora;
- NF 131, de 17/09/2010, no valor de R\$ 838,00 (fls. 449 a 451 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 25/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 139, de 17/09/2010, no valor de R\$ 840,00 (fls. 466 a 468 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 12/06/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 144, de 17/09/2010, no valor de R\$ 2.262,00 (fls. 477 a 479 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 21/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 148, de 17/09/2010, no valor de R\$ 461,00 (fls. 486 a 488 do PAF). Justificativa: além do cupom fiscal se encontrar totalmente ilegível, a data da declaração apartada é 22/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 172, de 17/09/2010, no valor de R\$ 2.538,00 (fls. 533 a 535 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 17/07/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 207, de 20/09/2010, no valor de R\$ 950,00 (fls. 602 a 604 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 11/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: a data do cupom fiscal referente à devolução é dia 17/11/2008, ou seja, quase dois anos antes;

- NF 214, de 20/09/2010, no valor de R\$ 1.959,25 (fls. 617 a 619 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 06/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 217, de 20/09/2010, no valor de R\$ 370,00 (fls. 624 a 626 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 02/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 226, de 27/09/2010, no valor de R\$ 70,00 (fls. 643 a 645 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 30/08/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência anterior a do aproveitamento de crédito.

PERÍODO DE APURAÇÃO: OUTUBRO/2010:

- NF 248, de 02/10/2010, no valor de R\$ 1.350,00 (fls. 684 a 686 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 29/03/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 253, de 18/10/2010, no valor de R\$ 123,00 (fls. 696 a 698 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 08/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito;
- NF 254, de 18/10/2010, no valor de R\$ 3.650,00 (fls. 699 a 701 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 08/05/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência muito anterior a do aproveitamento de crédito. Mais: apesar de pouco legível, percebe-se que o cupom fiscal não foi emitido pela impugnadora;
- NF 266, de 19/10/2010, no valor de R\$ 810,00 (fls. 716 a 718 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, emitido em 03/07/2010, a declaração apartada está sem data;
- NF 270, de 19/10/2010, no valor de R\$ 1.431,00 (fls. 723 a 725 do PAF). Justificativa: apesar da existência do cupom fiscal, a data da declaração apartada é 06/09/2010, ou seja, refere-se a uma operação que aconteceu em data de ocorrência anterior a do aproveitamento de crédito.

Afirma que em momento algum da ação fiscal reconheceu o cumprimento total ou parcial das obrigações pelo autuado, em cerca de 95% das operações, já que ocorreu, de forma inquestionável, flagrante desrespeito aos procedimentos regulamentares de devolução de mercadorias efetuada por pessoa não obrigada à emissão de notas fiscais, conforme determina o artigo 653 do RICMS, aprovado pelo Decreto 6284/97; tampouco validou a documentação apresentada, caso contrário, esta não seria objeto de apreensão. Em relação a esses documentos, diz que forneceu cópias dos mesmos conforme recibo, restando ao defendente a apresentação dos cupons fiscais não fornecidos que viessem a complementar e acobertar, aproximadamente, 90% das operações de devolução vinculadas às notas fiscais e DANFEs apreendidos, o que efetivamente não ocorreu.

Salienta que não lhe cabe emitir juízo de valor acerca do caráter confiscatório da multa. A penalidade fiscal representa uma sanção pelo inadimplemento de obrigações tributárias. A definição do “quantum” pertinente ao valor ou percentual das multas fiscais é uma prerrogativa privativa e indelegável da atividade estatal de legislar sobre tributos. A atividade fiscalizadora é de natureza eminentemente vinculada e não é de sua alçada tecer considerações acerca da constitucionalidade ou legalidade de dispositivo normativo em vigor.

Finaliza afirmando que fica evidente que o posicionamento da defesa não passa de mero expediente procrastinatório, o que nos leva a reafirmar os termos da autuação e solicitar a procedência integral do presente do Auto de Infração.

## VOTO

O defendant suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que, apesar de indicar os valores das infrações, das multas e dos acréscimos moratórios, em nenhum momento há a indicação dos dispositivos legais aplicáveis para os acréscimos moratórios e correção monetária. Afirmou que os fundamentos legais para a aplicação dos encargos moratórios e da correção monetária deveriam estar expressos no lançamento para que o impugnante verificasse a constitucionalidade e correção do cálculo destes, a fim de, eventualmente, impugná-los.

Também alegou que a ausência da correta e clara descrição dos dispositivos normativos supostamente infringidos, não permite identificar, com precisão, a natureza da infração fiscal supostamente cometida pelo impugnante. Entendendo-se não ser o caso de nulidade integral da presente autuação fiscal, afirmou ser necessário que expressamente se faça consignar a impossibilidade de se exigir quaisquer acréscimos moratórios e correção monetária por não ter sido lançado, sob pena de se perpetrar violação ao contraditório e ampla defesa administrativos, protegidos pelo artigo 5º, LIV e LV da Constituição Federal.

Observo que as multas e acréscimos tributários são decorrentes da autuação, e conforme estabelece o art. 39, V, “c” do RPAF/BA, o Auto de Infração deve conter a indicação dos dispositivos da legislação tributária em que esteja tipificada a infração, com a multa correspondente. Na presente autuação houve a indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos e das multas aplicadas, inexistindo obrigatoriedade de indicação de correção monetária e juros, que são apurados no ato de quitação do débito.

Conforme estabelece o art. 102 do Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11/12/1981, os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos a acréscimos moratórios. Esses acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento (§ 1º).

Por outro lado, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

Considerando que o lançamento foi efetuado por falta de pagamento tempestivo do imposto, tal fato implica exigência dos valores devidos com os acréscimos tributários e multas, e o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA prevê a indicação do percentual de multa cabível, inexistindo possibilidade de lavratura de Auto de Infração com indicação de acréscimos tributários, como entendeu o defendant.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Observo que não há necessidade da realização de diligência, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi identificada a existência dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuada por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. O contribuinte deixou de mencionar nas notas fiscais e nos DANFEs lançados no livro Registro de Entradas as informações necessárias, exigidas na legislação, em relação ao documento originário.

No caso de devolução, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS. Em relação ao retorno de mercadorias, o estabelecimento que receber mercadoria em retorno que, por qualquer motivo não tenha sido entregue ao destinatário, deverá emitir Nota Fiscal por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário. Ou seja, quando há devolução ou retorno de mercadorias, tais fatos devem ser comprovados por meio do respectivo documento fiscal e escrituração fiscal.

Quanto aos créditos fiscais relativos às devoluções de mercadorias, o RICMS/97 (vigente à época dos fatos) estabelece:

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

---

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

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

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

*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.*

O defendente alegou que a planilha de cálculos para a exigência do tributo indica bases de cálculos muito superiores aos valores das efetivas operações. Disse que os montantes indicados não têm qualquer correlação com os valores das notas fiscais que seriam inidôneas, conforme se infere no demonstrativo de débito que reproduziu à fl. 1772 dos autos.

A título exemplificativo, citou o mês de fevereiro de 2010, alegando que no demonstrativo de débito (fl. 01) consta como base de cálculo o montante de R\$ 6.183,00, enquanto as Notas Fiscais que originaram a autuação, indicadas no “Termo de Apreensão de Documentos Fiscais” para o período, totalizam o montante de R\$ 3.893,00. Diz que é no mesmo sentido, o quanto indicado para a base de cálculo do mês de janeiro de 2010. Enquanto o demonstrativo de débito (fl. 01) indica o montante de R\$ 95.393,23, a somatória das notas fiscais indicadas no “Termo de Apreensão de Documentos Fiscais” para o período, totaliza o montante de R\$ 60.177,98. Frisa que o problema se repete em todos os meses autuados, sendo impossível ao impugnante verificar como a Autoridade Fiscal realizou seus cálculos e qual o critério para a indicação de bases de cálculo muito maiores daquelas que representam efetivamente a operação.

O autuante esclareceu que o Demonstrativo de débito desta infração e o respectivo Anexo (fls. 44 a 55 do PAF) provam justamente o contrário. Todos os lançamentos pertinentes à base de cálculo foram transportados exatamente dos mesmos valores consignados nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento, como detalhado pormenorizadamente nos demonstrativos de folhas 45 a 55 do PAF.

Quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, onde se encontra assinatura de representante do autuado, comprovando que recebeu as respectivas cópias, constato que os valores relativos à base de cálculo são exatamente aqueles alegados pelo defensor, conforme fls. 44 a 55 do PAF, que indicam as alíquotas aplicadas e os valores apurados em relação a cada nota fiscal objeto da apuração realizada.

Analizado o referido levantamento fiscal, não foi constatado erro na determinação da alíquota, considerando que o imposto foi apurado segundo a alíquota cabível para cada operação, como se pode constar às fls. 45/55 em confronto com o demonstrativo de débito à fl. 44. Ao serem transportados os valores apurados para o demonstrativo de débito (fl. 02), por uma limitação técnica do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração (SEAI), a alíquota indicada nesse demonstrativo será sempre 17%. Ou seja, a indicação da alíquota de 17% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, por imposição do Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, não onerou o sujeito passivo, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal (fl. 44) com o referido demonstrativo de débito.

O impugnante ainda alegou que o autuante também deixou de excluir da base de cálculo as operações que seguiram estritamente a legislação estadual. Afirma que, analisando a referida planilha, depreende-se que, aproximadamente, cinquenta operações foram realizadas nos exatos termos da legislação fiscal. Contudo, aparentemente, foram autuadas sem qualquer motivação ou justificativa plausível.

Nos esclarecimentos, o autuante informou os seguintes motivos que não permitiram acatar as comprovações apresentadas: a) operação que aconteceu em data de ocorrência bem anterior a do aproveitamento de crédito; b) o CPF do consumidor registrado no cupom fiscal é diferente do CPF do cliente que assinou a declaração d) a data do cupom fiscal é posterior à data da declaração, na qual o cliente afirma que o cupom fiscal foi extraviado; e) a data do cupom fiscal referente à devolução é quase dois anos antes da operação.

Também foi ressaltado pelo autuante, que em relação a esses documentos, forneceu cópias dos mesmos ao Contribuinte, conforme recibo, restando ao defensor a apresentação dos cupons fiscais não fornecidos que viessem a complementar e acobertar, aproximadamente, 90% das operações de devolução vinculadas às notas fiscais e DANFEs apreendidos, o que efetivamente não ocorreu.

No caso em exame, constata-se que o autuado não cumpriu o que determina a legislação, relativamente aos dados que deveriam constar nas notas fiscais emitidas e declarações dos clientes para comprovar as mencionadas devoluções, e os dados alegados nas razões defensivas seriam acatados se as devoluções fossem consideradas dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação.

O defensor afirmou, também, que em oito operações indicadas como corretas, a Autoridade Fiscal aponta que os cupons fiscais “*foram emitidos por estabelecimento com inscrição estadual diferente do estabelecimento fiscalizado.*” Justifica dizendo que no setor do varejo é comum que mercadorias sejam adquiridas em uma loja e, por comodidade, o consumidor acabe por trocá-la ou devolvê-la em outro estabelecimento. Acrescenta que não há qualquer vedação legal a este procedimento.

Também não pode ser acatada a alegação defensiva, considerando que no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos

estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, não há como acatar o cumprimento de obrigação de um estabelecimento por outro, onde se verifica a ocorrência do fato gerador do ICMS, embora seja do mesmo titular.

Observo que de acordo com as notas fiscais comprobatórias da irregularidade apurada, foi constatado que o autuado emitiu os mencionados documentos fiscais em desacordo com o que determina o RICMS/BA, não constando dados, a exemplo do número, série e data do documento fiscal originário, o que não permite confrontar a mercadoria vendida com a devolvida.

Este Auto de Infração trata de devoluções de mercadorias que normalmente ocorrem, em momento posterior às vendas realizadas, quando o cliente resolveu devolver a mercadoria adquirida anteriormente. Para essa devolução, o cupom fiscal deve ter sido apresentado pelo cliente, e não deve ser acatada comprovação sem os requisitos estabelecidos na legislação. Para algumas devoluções, que segundo o autuado, o cliente não possuía o documento fiscal, deveriam ser observados os procedimentos estabelecidos no art. 653 do RICMS-BA/97, ou seja, indicação do número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida.

Concluo que não merecem prosperar as alegações defensivas, haja vista que a legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadorias ao cumprimento de obrigações acessórias com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, e não se trata de impedir o uso do crédito fiscal, como entendeu o autuado, mas ao fato de não ter sido comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por ele utilizados.

Pelas notas fiscais de entradas emitidas com essa finalidade, não há qualquer possibilidade de apurar em relação às mercadorias devolvidas, data e número do documento fiscal originário, impossibilitando, consequentemente, apurar se está correto o valor do crédito lançado no livro fiscal. Mantida a exigência fiscal.

Em relação ao argumento do autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que a multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

De acordo com as razões de defesa, o autuado não contestou as infrações 02 a 08, tendo informado que decidiu pelo pagamento do débito apurado nestes itens, tendo em vista os benefícios para a quitação destes dentro do prazo para impugnação, e que a defesa ficou limitada ao item 1 do Auto de Infração. Dessa forma considero procedentes os itens não impugnados, haja vista que não há lide a ser decidida.

O autuado solicitou que a intimações referentes ao presente feito sejam realizadas em nome dos seus advogados. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206878.0009/13-4**, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$385.980,26**, acrescido das multas de 60% sobre R\$385.244,90 e 100% sobre R\$735,36, previstas no art. 42, incisos II, “a”, “b” e “f”; III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$18.371,64**, prevista no art. 42, incisos XI e XII, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA