

PROCESSO	- A. I. Nº 130609.0173/14-0
RECORRENTE	- IGUATOYS BRINQUEDOS E PRESENTES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO DE VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0021-03/17
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 30/08/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0205-11/17

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Os documentos fiscais não emitidos e não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, por isso, é devido o tributo exigido. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal Acórdão nº 0021-03/17), que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 26/09/2014, para exigir o ICMS no valor nominal de R\$55.362,81, acrescido das multas de 60% e 100%, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo identificadas:

Infração 01 – “Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Declarou na DMA saldo credor inexistente embora tenha escriturado nos livros fiscais próprios os valores, apurados pela auditoria fiscal.”, cujo valor do débito indicado foi de R\$15.618,51, referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2011, sob alegação de ter infringido o Art. 124, inciso I do RICMS/97, aplicando-lhes 60% de multa prevista no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – “Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Embora tenha escriturado os valores devidos, fez os recolhimentos em valores inferiores.”, cujo valor do débito indicado foi de R\$13.572,95, referente aos meses de março a junho; agosto e setembro/2011 e fevereiro de 2012, sob a alegação de ter infringido o Artigos 116, inciso I e 331, § 8º do RICMS/97.

Infração 3 – “Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios Apurado em confronto com informações fornecidas pelo Shop’ping Iguatemi, conf. Informação de 24/09/2014, em obediência ao item 5.9 do contrato de locação entre este e o contribuinte autuado (documentação e planilhas anexas ao PAF)”, cujo valor do débito indicado foi de R\$ 26.171,35, referente aos meses de outubro e dezembro de 2011, sob as alegações de ter infringido o Artigo 2º. § 3º, combinado com os Artigos 50 e 60, inciso I, 124, inciso I, 323 e §§, combinado com o Artigo 331 do RICMS/97 e novembro de 2012 e maio de 2013, sob as alegações de ter infringido o Artigo 2º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, c/c os Artigos 215 e 216 do RICMS/12, aplicando-lhes a multa prevista no Artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Após a apresentação da contestação (fls. 127 a 129) e prestação da informação fiscal (fl. 168), a fase de instrução foi concluída e os autos submetidos à apreciação pelo órgão julgador de primeira instância que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 15/02/2017:

VOTO

De acordo com as razões de defesa, o autuado não impugnou as infrações 01 e 02, tendo informado que providenciará a sua quitação. Dessa forma, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que inexiste lide a ser decidida.

A infração 03 se refere à omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento de documento fiscal nos livros fiscais próprios, nos meses de outubro e dezembro de 2011; novembro de 2012 e maio de 2013, constando na descrição dos fatos que o débito foi apurado mediante o confronto com informações

fornecidas pelo Shopping Iguatemi, em obediência ao item 5.9 do contrato de locação entre este e o autuado, conforme documentação e planilhas anexas ao PAF.

Em sua impugnação, o deficiente alegou que dos quatro períodos levantados, em três deles, precisamente 31/10/2011; 30/11/2011 e 31/12/2012 não foram computadas as devoluções existentes no período, que nem sempre aparecem nos demonstrativos do Shopping, pois estes são levantados diariamente.

Afirmou que estas devoluções e trocas estão devidamente acobertadas nos meses posteriores. Quanto ao período de 31/05/2013, acostou aos autos cópia da Cessão de Contrato de Locação do estabelecimento, firmado entre o Shopping e o deficiente, afirmando que neste mês, a IGUATOYS, já não efetuava nenhum movimento e que este já era operado pela empresa MEGABMART BRINQUEDOS E PRESENTES LTDA.

Observo que nas hipóteses de devoluções de mercadorias o estabelecimento autuado, na condição de recebedor, deveria adotar as seguintes providências, conforme previsto no § 2º do art. 653 do RICMS-BA/97 e § 1º do art. 454 do RICMS-BA/2012:

1. 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.
2. Obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade.
3. Lançar a Nota Fiscal referida no anterior no Registro de Entradas.

Conforme PARECER ASTEC Nº 28/2016 (fls. 172/173), o autuado foi intimado para apresentar todos os documentos para o cumprimento da diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, tendo sido apresentadas cópias das notas fiscais de entradas constando, apenas, que se referem às devoluções de vendas de mercadorias.

Também foi informado que não foram apresentados nem indicados os Cupons Fiscais cujas compras foram devolvidas, e as notas fiscais de entradas emitidas pelo autuado não estão de acordo com o previsto na legislação para esse tipo de operação.

Como se trata de devoluções de mercadorias, essas operações normalmente ocorrem em momento posterior às vendas realizadas, quando o cliente resolve devolver a mercadoria adquirida anteriormente. Para essa devolução, o documento original deve ter sido apresentado pelo cliente e na nota fiscal de devolução deve, obrigatoriamente, fazer referência ao documento originário, o seu número, série, subsérie e a data desse documento fiscal originário, o valor total ou o relativo à parte devolvida, além da declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do motivo dessa devolução. Entendo que a falta dessas informações não constitui mero descumprimento de obrigação acessória, considerando que são elementos indispensáveis à comprovação da operação realizada.

Não merecem prosperar as alegações defensivas, haja vista que, conforme relatado pelo preposto da ASTEC, as notas fiscais apresentadas pelo deficiente não estão de acordo com o previsto na legislação, que estabelece obrigações acessórias com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores objeto da devolução, e a origem das mercadorias, e não ficou comprovado nos autos a regularidade e a correção das alegadas devoluções.

Pelas notas fiscais de entradas emitidas com essa finalidade, não há qualquer possibilidade de se fazer correlação das mercadorias devolvidas com o documento fiscal originário, além do seu valor, impossibilitando, consequentemente, apurar se está correto o valor lançado na apuração do imposto devido.

Vale salientar que deve ser comprovada a emissão dos correspondentes documentos fiscais pelas operações realizadas, e no presente processo, o imposto foi apurado com base em relatórios do Shopping Iguatemi, tendo sido observado que em relação às receitas de vendas indicadas no referido contrato não houve a correspondente emissão de documentos fiscais de Saídas. Neste caso, não haveria necessidade de outros levantamentos fiscais para comprovar a falta de recolhimento do imposto, como entendeu o deficiente.

Conforme estabelece o § 4º, inciso VI, alínea “c”, do art. 4º, da Lei 7.014/96, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante.

Outro questionamento apresentado pelo deficiente, está relacionado à Cessão de Contrato de Locação do estabelecimento, firmado entre o Shopping e o deficiente, afirmando que a partir do mês de maio de 2013, já não efetuou qualquer movimento e que o estabelecimento já era operado pela empresa MEGABMART BRINQUEDOS E PRESENTES LTDA.

O autuante esclareceu que o Contrato de Cessão ou de Locação é datado de 27 de maio de 2013, e neste caso, já tendo decorrido o mês de maio de 2013, é certo que até aquela data (27/05/2013) a empresa em

funcionamento é o autuado, conforme fls. 162/163.

Acato o posicionamento do autuante, considerando que o mencionado Contrato de fls. 162/163 consta que foi assinado em 27/05/2013, com reconhecimento de firma em 06/06/2013. Ou seja, o movimento comercial referente ao mês de maio de 2013 ainda ocorreu sob a responsabilidade do estabelecimento autuado.

Dessa forma, concluo pela subsistência deste item da autuação, haja vista que os documentos fiscais não emitidos e não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, por isso, é devido o tributo exigido.

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

Da análise do voto do acórdão recorrido, acima reproduzido, os membros integrantes da 3ª JJF, após apreciarem os fundamentos de fato e de direito arguidos na peça defensiva, concluíram, por Decisão unânime, pela Procedência do Auto de Infração nº 130.609.0173/14-0.

Na defesa apresentada, protocolada em 29/10/2014, (fl.128) o autuado reconhece as infrações 1 e 2 e que, em tempo, providencia à sua quitação e contesta a infração 3, motivo pelo qual deu origem ao Recurso Voluntário.

Inconformado com a Decisão que reconheceu a procedência do Auto de Infração em lide e a consequente cobrança da punição imposta, no que tange a infração 3, o contribuinte, através do seus advogados, legalmente constituídos, interpôs Recurso Voluntário (fls. 397 a 403), através do qual requer a exclusão do lançamento relativo ao mês de maio/2013 e que sejam considerados os créditos fiscais referentes as devoluções de mercadorias.

Aduz o autuado que parte da infração 3, referente ao lançamento de maio de 2013, foi com base em faturamento informado pelo *shopping center* e que naquele período havia outra empresa funcionando naquele local. Alega ainda que, embora o contrato tenha sido assinado em 27/05/2013, o recorrente já havia transferido o espaço no início do mês para a outra empresa.

O autuado informa que antes do julgamento de segunda instância anexará aos autos uma declaração fornecida pelo *shopping center* visando atestar o final das suas atividades.

Segundo o autuado o erro do sujeito passivo é causa de anulação do Auto de Infração por violação do Art. 142 do CTN, aduz que a eleição equivocada do sujeito passivo não há como prosperar e que o lançamento envolvido desrespeita ao determinado no ordenamento jurídico e assim, reproduz os Artigos 121 do CTN, Parágrafo único, incisos I e II e 122. À vista destes dispositivos alega que o sujeito passivo a ser considerado é contribuinte de direito, ou seja, aquele que praticou o fato imponível eleito pela legislação e que a fiscalização deve ater-se a quem praticou o fato gerador, caso contrário o Auto de Infração será considerado nulo.

Diz que no mês de maio/2013 não praticou nenhum ato que ensejasse fato gerador do ICMS naquele período e assenta uma citação do saudoso Geraldo Ataliba, sobre definição do sujeito passivo e menciona que “*É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.*”, por conseguinte, afirma que diante de tal raciocínio o recorrente não se enquadra como sujeito passivo da relação jurídica e traz à baila o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que determinou a nulidade do documento erigido pelo ente tributante ao eleger equivocadamente o sujeito passivo da obrigação tributária.

Sobre os demais lançamentos envolvendo a infração 3, o recorrente alega que não pode ver podado o direito que tem ao crédito fiscal decorrente de devoluções de mercadorias comercializadas, por mero erro formal. Argui que está previsto no Artigo 653 do RICMS/BA, o direito ao crédito quando existir prova inequívoca da devolução e que estas estão consolidadas na documentação idônea da devolução das mercadorias, lançadas no livro Registro de Entradas e, por fim, o registro no de controle de estoque. Ciente que os incisos do referido artigo traz outras obrigações acessórias, que em caso de desrespeito não seriam suficientes para considerar indevido o crédito fiscal e que uma eventual punição seria por descumprimento de obrigação

acessória.

VOTO VENCIDO (Infração 3 – Notas fiscais de devolução meses de Outubro e Dezembro de 2011)

Em análise minuciosa das alegações do autuado de que no local descrito no instrumento de cessão de direitos locatícios funcionava outra empresa e que havia transferido o espaço no início do mês, sem precisar a data, verifica-se que neste mesmo instrumento a Cedente e a Cessionária estão localizadas na Av. Tancredo Neves, 148 – Caminho das Árvores, ou seja, no mesmo endereço, cujos CNPJs são 11.205.871/0001-68 e 11.205.856/0004-62, Iguatoys Brinquedos e Presentes Ltda. e Megabmart Brinquedos e Presentes Ltda., respectivamente. Isto posto, não há como identificar precisamente que a empresa Megabmart funcionava no endereço descrito no referido instrumento, uma vez que encontram-se incompletos, portanto conclusivo que lá funcionava o Cedente

As empresas foram constituídas em: a) Iguatoys em 07/10/2009 e b) Megabmart em 01/03/2013; (fonte: <http://www.cnpjbrasil.com>), portanto antes do procedimento de fiscalização, daí conclui-se que para o funcionamento de uma da empresa cessionária naquele endereço é necessário a alteração do contrato social, tendo em vista que o instrumento de cessão de direitos depõe contra o autuado em virtude de a assinatura ter ocorrido em 27/05/2013 e, considerando o tempo para esta alteração e a liberação pela prefeitura, ainda assim, é admissível afirmar que a empresa em funcionamento naquele endereço é o autuado.

São robustas as provas trazidas aos autos pelo autuante, substanciadas mediante informações consignadas nos demonstrativos apresentados pelo Shopping Center Iguatemi Bahia, cujas planilhas revelam que os pagamentos do condomínio, do aluguel e a receita declarada para fins da aplicação do item 5.9 do contrato de locação, que trata da informação do valor das vendas para fins de cálculo do valor do aluguel, no mês em questão, o valor das vendas é de R\$689.889,44, segundo planilha apresentada pelo *shopping center*, informado pelo CNPJ nº 11.205.871/0001-68, ou seja o do autuado.

Por outro lado, não foram trazidos aos autos a comprovação de que o valor indicado na planilha do Shopping Center tenha sido faturado pela outra empresa e nem o respectivo pagamento do ICMS decorrente das vendas declaradas neste período, portanto não assiste razão ao autuado quando alega que o sujeito passivo da obrigação tributária não é o autuado.

Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por *shopping centers*, centro comercial ou empreendimento semelhantes (Fund.: Art. 4º, § 4º, inciso VI, alínea “c”, da Lei nº 7.014/96).

Sobre os demais lançamentos envolvendo a infração 3, destaco o Parecer ASTEC nº 28/2016, que constata que o autuado apresentou “cópias das notas entradas referentes às devoluções de vendas de mercadorias, totalizando os valores de R\$69.570,00, no mês de dezembro/2011 (Docs. Fls. 186/187 e 188/260), R\$44.615,41, no mês de outubro/2011(docs. Fls. 261 e 262 e 263/318) e R\$19.413,73, no mês de novembro de 2011(docs. Fls. 319/322 e 323/357).”

Embora o Parecer também destaque que as notas fiscais de entradas das mercadorias devolvidas emitidas pelo autuado, foram em desacordo com o que impõe os incisos I e II, § 2º, artigo 653, do RICMS/97, não se deve desconsiderar o princípio da verdade material, ou seja, não pode uma mera formalidade descharacterizar o direito que tem o contribuinte ao crédito do imposto pago pelas saídas, desde que verificadas as notas fiscais de entradas emitidas para acobertar as devoluções das mercadorias, mesmo contendo erros na sua emissão, constitui-se prova inequívoca de que as devoluções realmente ocorreram, conforme demonstram as cópias anexadas aos autos (fls. 186 a 357).

O artigo 653 do mesmo diploma legal garante ao contribuinte o crédito do imposto debitado por

ocasião da saída por motivo de mercadoria devolvida, portanto considero que os valores das notas fiscais de entradas devam ser considerados na apuração do crédito tributário apontado no Auto de Infração referente aos meses de outubro/2011; dezembro/2011 e novembro/2012.

Concluo pela subsistência parcial da infração 3, de forma a manter a infração do mês de maio/2013, no valor nominal de R\$21.227,90 e acato as notas fiscais de entradas, emitidas para acobertar as devoluções de vendas das mercadorias, para elidir a ação fiscal nos meses de outubro e dezembro de 2011 e novembro de 2012.

Pelo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 130609.0173/14-3.

VOTO DIVERGENTE

O contribuinte, para legitimar quaisquer das suas pretensões referentes à infração 03, precisaria ter comprovado as emissões das notas nas entradas das mercadorias, com menções aos documentos fiscais originários, assim como a existência de declarações assinadas pelas pessoas que efetuaram as supostas devoluções, com indicação dos motivos, e os respectivos registros na escrituração, o que não fez.

Não observou, portanto, as normas do § 2º do art. 653 do RICMS-BA/97 e § 1º do art. 454 do RICMS-BA/12, motivo pelo qual nosso voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Infração 3 – Notas fiscais de devolução meses de Outubro e Dezembro de 2011)

Peço licença para divergir do i. relator, no que concerne as notas fiscais de entradas, emitidas para acobertar as devoluções de vendas das mercadorias, para elidir a ação fiscal nos meses de outubro e dezembro de 2011 e novembro de 2012, conforme passarei a expor nas linhas abaixo.

Em relação as devoluções de mercadorias, o autuado deveria adotar as providências de que tratam o § 2º do art. 653 do RICMS-BA/97 e § 1º do art. 454 do RICMS-BA/12, conforme abaixo:

1. *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.*
2. *Obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade.*
3. *Lançar a Nota Fiscal referida no anterior no Registro de Entradas.*

Conforme Parecer ASTEC nº 28/2016, o autuado foi intimado para apresentar todos os documentos para o cumprimento do disposto acima, tendo sido apresentado, somente, notas fiscais de entrada constando que se referem às devoluções de vendas de mercadorias. Ademais, o mais agravante é que nos meses de outubro e dezembro de 2011, era emitida uma nota fiscal de entrada por mês para acobertar todas as devoluções existentes naquele mês, não tendo qualquer possibilidade de se fazer correlação das mercadorias devolvidas com o documento fiscal originário, impossibilitando, consequentemente, apurar se está correto o valor lançado na apuração do imposto devido.

Em relação ao mês de dezembro de 2012, o autuado aprimorou seus controles e passou a emitir as notas fiscais de entrada para suportar as devoluções de vendas de mercadorias, por cada transação, com a indicação do nome do cliente, endereço, CPF e telefone. Desta forma, entendo que essas notas fiscais de devolução, devam ser acatadas; portanto, os valores das notas fiscais de entradas devam ser considerados na apuração do crédito tributário apontado no Auto de Infração referente.

Concluo pela subsistência parcial da infração 3, de forma a manter a infração do mês de maio/2013, no valor nominal de R\$21.227,90 e acato as notas fiscais de entradas do mês de

dezembro de 2012, emitidas para acobertar as devoluções de vendas das mercadorias, para elidir a ação fiscal.

Pelo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 130609.0173/14-3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 130609.0173/14-3, lavrado contra **IGUATOYS BRINQUEDOS E PRESENTES LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$50.419,36**, acrescido das multas de 60% sobre R\$29.191,46 e 100% sobre R\$21.227,90, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “b” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Luiz Augusto Fernandes Dourado e Maurício de Souza Passos.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, João Roberto Sena da Paixão.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes e Ildemar José Landin.

Sala das Sessões de CONSEF, 19 de julho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOÃO ROBERTO SENA DA PAIXÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO - VOTO VENCEDOR

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO DIVERGENTE

CLAÚDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINA - REPR. DA PGE/PROFIS