

'A. I. Nº - 206875.0012/17-0  
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A.  
AUTUANTE - CLODOMAR FERNANDES COSTA  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13.06.2018

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

**ACORDÃO JJF Nº 0086-05/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ISENTAS.

Infração reconhecida. **b)** DESTAQUE A MAIOR NO DOCUMENTO FISCAL. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. NULIDADE. No período não abarcado pela decadência, diante da carência de elementos que possam caracterizar de forma clara o teor da acusação fiscal, se encontra presente a situação estabelecida no artigo 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99, o que deságua como causa de nulidade do lançamento.

2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Encargos Financeiros compõem a base de cálculo do ICMS, vez que as operações de vendas são parceladas com recursos próprios, sem a interveniência de instituição financeira própria. Exclusão dos fatos geradores alcançados pela decadência, art. 150 § 4º do CTN.

3. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA. MERCADORIAS ESCRITURADAS. Infração mantida com exclusão apenas dos valores alcançados pela decadência, art. 150, § 4º do CTN. **b)** ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime. Vencido o voto da Relatora quanto à infração 02.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 30/06/2017, para exigir ICMS no valor de R\$73.393,37, em decorrência das seguintes infrações:

- 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. ICMS no valor de R\$9,30 e multa de 60%. Meses de novembro e dezembro de 2013.
- 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal. Crédito indevido em decorrência de erro na aplicação da alíquota. ICMS no valor de R\$5.399,95 e multa de 60%. Janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013.
- 3 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Débito a menor em operações com ECF em razão de erro na determinação da carga tributária. ICMS no valor de R\$20.012,23 e multa de 60%. Janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013.
- 4 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Débito a menor em operações com ECF em razão de erro na determinação da carga tributária, tendo recolhido valores inferiores aos previstos na legislação. ICMS no valor de R\$47.970,40 e multa de 60%. Meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.
- 5 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Débito a menor ICMS em operações com ECF em decorrência de erro de cálculo da carga tributária. ICMS

no valor de R\$1,49 e multa de 60%. Meses de janeiro, março, maio a julho, setembro, dezembro de 2012 e dezembro de 2013.

O autuado ingressa com defesa, fls. 63 a 83, e de início destaca a sua tempestividade. Relata as infrações que lhe estão sendo imputadas, e sustenta que não merecem prosperar, pelo que passa a expor os seus motivos para impugná-las, mesmo que tendo efetuado o pagamento parcial do crédito tributário.

Diz que de fato cometeu equívocos apontados nas infrações 01 e 05, e em 08.09.2017, providenciou o pagamento das infrações, pelo que requer seus cancelamentos com a extinção dos créditos tributários, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Em preliminar de mérito, aduz a decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário em relação aos meses de janeiro a 03 de agosto de 2012, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Tendo em vista que o contribuinte apenas foi cientificado do lançamento fiscal que constitui o crédito tributário somente em 04.08.2017, observa-se que os períodos de 1º de janeiro de 2012 a 03.08.2012 encontram-se fulminados pela decadência, vez que o ICMS é um imposto sujeito à homologação, e houve, de fato, antecipação do pagamento por parte do impugnante.

Este é o entendimento sedimentado pela jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), desde o julgamento do REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o qual reproduz.

Ademais, em que pese o tema não seja novo, destaca o trecho de um recente acórdão do Eg. STJ, que resume bem o campo de aplicação do mencionado artigo, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2015/0106180-8 RR – Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho- DJe 31.03.2016.

No mérito, na infração 02 aponta que a glosa procedida pela fiscalização não merece qualquer guarda.

Isto porque, o crédito apropriado pela Impugnante refere-se a mercadorias que por diversas questões inerentes à atividade comercial, foram objeto de devolução pelos clientes (consumidores finais), tendo a ora Impugnante emitido o devido documento fiscal para o reingresso de tais produtos ao seu estoque, em obediência ao disposto no art. 455 do RICMS<sup>1</sup>, bem como para anulação do imposto anteriormente recolhido, haja vista o desfazimento da venda.

Desta forma, as alíquotas utilizadas para fins de emissão das Notas de Devolução, foram exatamente as mesmas utilizadas quando da realização da venda ao consumidor final. Exemplifica com a mercadoria “sacola presente importada GG” (doc. 03), em que a fiscalização estadual procedeu à glosa de crédito no valor de R\$1,02 (um real e dois centavos), por entender que a Impugnante não fazia jus a utilização do crédito relativo a tal mercadoria.

Contudo, conforme já anteriormente narrado, o aproveitamento do crédito em questão refere-se à devolução de produtos de operações que foram desfeitas, portanto, o crédito apropriado corresponde àquele débito anteriormente efetuado, razão pela qual a alíquota e base de cálculo utilizadas quando da devolução das mercadorias foram as mesmas utilizadas na venda ao consumidor final.

E para que disso não se tenha dúvidas, traz documento denominado “Relatório de Nota por Item”, que nada mais é do que o espelho do cupom fiscal, onde realizando a análise do documento, verifica-se que a mercadoria em voga fora vendida em 15.09.2017, pelo valor de R\$5,99 (cinco reais e noventa e nove centavos), com o devido destaque de ICMS no valor de R\$1,02 (um real e dois centavos), justamente o valor apropriado pela Impugnante (quando do reingresso da referida mercadoria no estoque) e glosado pela fiscalização.

---

<sup>1</sup>Art. 455. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante o dia ou a semana, devendo especificar a quantidade e a descrição das mercadorias, o número, a série, a subsérie e a data dos documentos fiscais originários, sem prejuízo dos procedimentos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 454.

Caso haja a manutenção da glosa implementada, a mercadoria devolvida ao ser comercializada em nova operação gerará um tributo em duplicidade, ensejando em *bis in idem*, evidenciando o enriquecimento ilícito em favor do Estado baiano.

Requer a juntada de outros exemplos de operação de devolução de mercadorias (**DOC. 04**), os quais demonstram de forma inequívoca, que os supostos valores creditados a maior correspondem na verdade às mercadorias objeto de devolução, tendo sido utilizadas, para fins de aproveitamento do crédito, as mesmas alíquotas e base de cálculo, razão pela qual a referida infração deve ser julgada absolutamente improcedente.

Clama pela improcedência da infração 03 - exigência de ICMS sobre encargos financeiros, vez que no demonstrativo acostado verifica-se ainda, que o ICMS supostamente devido decorre da aplicação da alíquota do imposto sobre o valor correspondente a encargos financeiros, os quais não estão sujeitos à incidência do ICMS.

No que se refere à aplicação da alíquota sobre os valores relativos aos encargos financeiros, mostra-se imperioso consignar que a conduta adotada pela ora Impugnante está em perfeito acordo com o conceito de “valor da operação”, conforme definição contida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, haja vista a não incidência do ICMS sobre os valores que representam os encargos decorrentes das vendas financiadas com recursos próprios.

Nesse sentido, os valores suportados a título de encargos financeiros decorrem do acréscimo no valor final da operação, que tem como objetivo apenas o de refletir o custo do financiamento suportado com recursos próprios, ou seja, o custo da moeda, considerando sua desvalorização no período da operação financeira em questão.

Aduz que admitir a incidência do ICMS sobre encargos/acréscimos financeiros nas vendas a prazo, suportadas com recursos próprios, representa a desnaturação da regra matriz e da hipótese de incidência do ICMS, acrescentando ao valor da operação comercial mera cobrança financeira decorrente da indisponibilidade da moeda – é reposição monetária, e não operação comercial de circulação de mercadorias.

“Valor da operação”, em sua definição fiscal, representa o somatório de todos os valores que se vinculam à operação comercial de compra e venda (frete, seguro, tributos), mas nunca aqueles alheios à operação (encargos financeiros para recomposição da moeda em face da venda a prazo).

Até porque, veja-se que o ICMS, por ser um imposto, está intimamente ligado ao Princípio da Capacidade Contributiva, devendo, por iniciativa do legislador constitucional, estar intrinsecamente ligado à denotação de riqueza do contribuinte.

No caso, não há que se falar em qualquer ‘plus’ ou acréscimo patrimonial em face da cobrança de encargos financeiros, posto que estes representam, tão só, a reposição (recomposição, reembolso) da perda monetária, tendo em vista o financiamento da venda no tempo.

Destaca que a situação em análise já foi objeto de apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal que, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 101.103-0/RS, entendeu que estaria ocorrendo uma distorção caso fosse admitida a incidência do ICMS sobre os encargos financeiros.

Do voto do eminente Relator do recurso acima mencionado, Ministro Aldir Passarinho, pode-se extrair o seguinte trecho, extremamente pertinente a este feito:

“... o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Não resta dúvida, e isto foi posto como argumento no v. acórdão sob a invocação de ensinamentos de Cunha Gonçalves (fl. 188) – que no contrato de venda comercial o preço pode ser com parte certa e parte incerta, mas não é este o caso, pois o preço fica ajustado no exato momento da compra, e à base de tal valor é que adquire o comprador a titularidade do bem e se lhe permite a retirada do estabelecimento vendedor. Se utiliza ele um financiamento – o que fica seu inteiro critério mesmo após a aquisição da mercadoria e intimação da compra e venda – o acréscimo daí decorrente é consequência de operação

*financeira, como compensação pelo custo do dinheiro que o vendedor deixou de receber, mas não em razão do valor da mercadoria e dos encargos que lhe agregam naturalmente, e em razão da própria operação comercial da compra e venda. (...)*

*A meu ver não devem subsistir dúvidas quanto ao valor sobre o qual cabe a incidência do ICMS. Vale a pena repetir o que diz o § 2º do art. 2º do Decreto-lei 406/68, que a base de cálculo do imposto é – o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.*

***Ora, o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria não é, inquestionavelmente, aquele decorrente do aumento da incerta e futura utilização de financiamento, mas sim aquele estipulado no momento da venda.”***

- grifos não constantes no texto original -

Na mesma esteira, segue o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica do teor do julgamento, decidido por unanimidade, do Recurso Especial nº 182.552, em que figurou como relator o Ministro Milton Luiz Pereira, com a presença dos Ministros Humberto Gomes de Barros e José Delgado:

***“A nota fiscal entregue ao comprador é o documento onde se demonstra a operação de compra e venda, na saída da mercadoria, expressando o valor para a incidência do ICMS. Compra e venda e financiamento são negócios jurídicos distintos. Os encargos financeiros são desconsiderados da base de cálculo do ICMS.”***

- grifos não constantes no texto original -

Por assim ser, assevera a ora Impugnante que não há que se fazer incidir ICMS sobre operações nitidamente financeiras, uma vez que a gênese deste imposto restringe sua incidência às operações comerciais, conforme estampou de forma indelével a Constituição Federal de 1988.

Com efeito, repare-se que o demonstrativo acostado ao presente Auto de Infração, indica o cômputo de supostas saídas a valores ínfimos (R\$0,05; R\$0,10; R\$0,20; R\$0,50 R\$0,80 e etc.), as quais, na verdade, representam o lançamento dos encargos financeiros, decorrentes do custo do financiamento arcado pela Impugnante, com recursos próprios, como passa a demonstrar.

Portanto, ao contrário do alegado pela fiscalização estadual, não houve falta recolhimento do ICMS quando da realização das vendas através do ECF. O ICMS supostamente devido decorre, na verdade, da aplicação da alíquota sobre o valor correspondente a encargos financeiros, os quais não estão sujeitos à incidência do ICMS por representar meramente a recomposição do valor da moeda e não o valor da operação (preço da mercadoria).

Em relação à infração 04, após simples exame do relato fiscal e dos dispositivos legais elencados pelo Fisco, verifica-se que, no entender do Autuante, a ora Impugnante, ao realizar a apuração e o recolhimento do ICMS incidente sobre a saída de determinadas mercadorias, aplicou alíquota diversa daquela supostamente devida.

Tal conclusão baseia-se no campo criado no levantamento fiscal para identificação do montante apurado e recolhido pela Impugnante se encontra com a alíquota de 7% ou 12%, a depender da mercadoria.

Por este motivo, a fiscalização estadual procedeu então o lançamento do valor do ICMS, tributado com base na alíquota de 12% ou 17%.

Assim, em que pese o lançamento exteriorizar que a Impugnante aplicou alíquota diversa daquela supostamente devida, como visto, a Impugnante examinou as operações delineadas pela SEFAZ/BA e identificou diversos equívocos cometidos pelo Fisco, tais como a existência de produtos sujeitos à redução de base de cálculo, com incidência efetiva de alíquota de 12%.

A título de exemplo, veja-se o caso da mercadoria “ÁGUA DE COCO MARATHON 250ML789813284130”, a qual possuía à época, em ambos os regulamentos de ICMS, benefício de redução de base, conforme dispõe o inciso LVIII, do artigo 87, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e art. 266, XXIV, do Decreto nº 13.780/2012 (ambos vigentes à época dos fatos geradores).

Outrossim, faz-se necessário esclarecer que embora a legislação estadual à época concedesse o benefício de redução de base de cálculo de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 12%, por equívoco, o procedimento praticado pela ora Impugnante, muito embora não tenha causado qualquer prejuízo ao Erário – diga-se desde já – fora realizado de forma diversa, qual seja, utilização da base de cálculo cheia, procedendo ao recolhimento de ICMS com base na alíquota de 12%.

Sustenta que muito embora a Impugnante tenha adotado procedimento diverso do previsto na legislação baiana, tal fato não ensejou nenhum prejuízo ao Erário, motivo pelo qual a exigência de ICMS supostamente não recolhido é absolutamente descabida, devendo o presente auto ser julgado totalmente improcedente.

Informa que o mesmo equívoco cometido com a mercadoria “água de coco”, ocorreu com o produto “papel higiênico” que possuía à época, benefício de redução de base, conforme dispõe o inciso XLIII do art. 268, do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/2012).

Tal como no caso da mercadoria anterior, a fiscalização exige a diferença do imposto supostamente não recolhido valendo-se da alíquota de 17% sobre a base cheia das mercadorias, não conferindo também, o benefício previsto na legislação baiana.

Desta forma, buscando comprovar que diversos equívocos ocorreram com vários outros produtos, a Impugnante requer a juntada da planilha anexa contendo exemplos de outras mercadorias sujeitas à redução da base de cálculo (**DOC. 05**), as quais tiveram seus respectivos impostos recolhidos, todavia através de aplicação direta da alíquota de 7% ou de 12% sobre a base de cálculo cheia, sem que isso causasse prejuízo aos cofres baianos, razão pela qual há que se falar em recolhimento a menor do imposto.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 111 a 120, na qual após descrever as infrações destaca que o deficiente insurge-se quanto às infrações 02, 03 e 04.

Quanto à infração 02, aduz que a cobrança dos lançamentos devidos foi realizada dentro do prazo decadencial regular. Os valores dos referidos lançamentos de operações com a Bahia e Pernambuco, a exemplo dos códigos utilizados de CFOP 1202, 1949 e 2152 foi levada em consideração a tributação aplicada pela legislação para as referidas operações pela legislação vigente, não podendo a empresa se apropriar de valores a maior na entrada ou retorno de mercadorias, mais do que a legislação permite. Opina pela manutenção da infração.

Destaca que na infração 03, a exigência fiscal foi realizada dentro do prazo decadencial.

Ademais, nas saídas de mercadorias não foram computados valores ínfimos, como alega a autuada, mas cobrada as diferenças entre os valores praticados pela empresa e os realmente consignados pela legislação vigente, o que resulta nos “valores **ínfimos**” apontados pela autuada.

Quanto à argumentação de que os valores apurados dizem respeito a ICMS sobre encargos financeiros de recursos próprios da autuada, se de fato isto estiver correto, a cobrança em discussão também estaria correta, vejamos a Lei nº 7.014/16:

**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:*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*II - o valor correspondente a:*

*a) seguros, **juros e demais importâncias** pagas, **recebidas ou debitadas**, bem como descontos concedidos sob condição;*

*b).....*

Este Conselho já julgou infração semelhante contra este mesmo impugnante, conforme ementa abaixo:

**2º CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0065-12/12**  
**EMENTA: ICMS. ALÍQUOTAS. ERRO DE APLICAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Juros ou encargos financeiros, decorrentes das vendas financiadas com recursos próprios, devem incidir tributação do ICMS, por integrar a base de cálculo do imposto, conforme previsão legal. Exigência subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

#### **5º JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0106-05/15**

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTAS. ERRO DE APLICAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** É incontestável que a legislação estadual inclui todos os encargos inclusive os financeiros, sobre a base de cálculo do ICMS, conforme dita o art. 54 do RICMS/BA-

Assim, diante dos fatos apresentados acima, inclusive dos dois ACÓRDÃO contra a Lojas Americanas, inscrições distintas, mas, modus operantes iguais, mantém a autuação como originalmente constante do presente PAF.

Quanto à infração 04 o contribuinte argumenta sobre diversos produtos (DOC 5), que os mesmos teriam redução de base de cálculo. Em referência ao papel higiênico, argumentado pela autuada, a referida redução só é aplicada às operações realizadas por industriais ou atacadistas, conforme o artigo 268 do RICMS/02.

Em relação aos óculos de sol indicado pelo contribuinte como beneficiária de redução de base de cálculo, transcreve a referência da citada norma, artigo 268 XLVI.

**XLVI** - até 31/12/2017, nas saídas internas e nas importações com os produtos de ótica indicados a seguir, de forma que a carga tributária seja equivalente a 9% (nove por cento), ficando a fruição do benefício condicionada à celebração de termo de acordo com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização, desde que o contribuinte esteja em dia com as obrigações tributárias principal e acessórias:

- a) lentes de contato - NCM 9001.3;
- b) lentes para óculos - NCM 9001.40 e 9001.5;
- c) armações para óculos e artigos semelhantes, e suas partes - NCM 9003;
- d) óculos para correção, proteção ou outros fins, e artigos semelhantes - NCM 9004.

1

Portanto o próprio artigo exige para que se faça beneficiário da redução, que o contribuinte celebre Termo de Acordo específico para tal, o que não é o caso presente – o contribuinte não tem Termo de Acordo para usufruir deste benefício.

Quanto à argumentação do produto “Água de coco” ser enquadrada na categoria sucos e néctar, apenas pelo fato de se utilizar erroneamente o NCM de suco, não tem amparo pela própria natureza do produto. A água de coco, mesmo envazada por um fabricante de sucos, não a iguala ao conceito de suco. É um produto inatura envazado apenas, não é suco. Esta afirmação é corroborada pelo decreto presidencial que transcreve abaixo, em especial os artigos 18 e 20, onde denominam e tratam separadamente das figuras de “sucos” e “água de coco”, de forma bem distinta o qual transcreve.

Quanto aos produtos “controle” não são computadores, nem notebook, nem tablets, ou seja, são produtos de tributação normal, da mesma forma que os cabos de audio etc.

Desta forma, mantém a autuação como originalmente constante do presente PAF.

Opina a final, pela procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO**

Inicialmente verifico que o lançamento tributário preenche todas as formalidades necessárias para a sua validade, tais como as previstas nos arts. 39 a 47, que constituem o Capítulo III, “DO

AUTO DE INFRAÇÃO”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). E por estar em consonância com essas normas legais, apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Ademais, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram observados, sendo que o sujeito passivo foi intimado e teve ciência de todos os atos processuais que ocorreram na presente lide, e pode se manifestar nos prazos legais que lhe foram concedidos, tudo em conformidade com a legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Portanto, por ter o lançamento atendido em sua formalidade aos requisitos legais para o seu ingresso no mundo jurídico, passo à apreciação do mérito da infração.

Quanto à preliminar de decadência suscitada pelo defendant, observo que o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2017, tendo sido o contribuinte cientificado em 04/08/2017, pelo que o defendant clama pela declaração de decadência com relação a todo o período anterior a 04/08/2017, nos termos do Art. 150, § 4º do CTN, Lei 5.172/66.

Como se tratam de várias infrações, no total de 05, a apreciação do pedido de decadência será analisada em cada uma antes da apreciação do mérito, mas saliento que consoante o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributável (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150 § 4º do CTN, sujeitando-se, por conseguinte ao art. 173, inciso I do mesmo Código.

Nessa esteira, ainda quando o contribuinte tenha efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante, em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor, por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. Dependerá da análise de cada caso concreto.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, do CTN, quando:

- a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
- b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização de operação ou prestação tributável;
- c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, em cada infração será analisada a aplicação do Art. 150, § 4º, ou do art. 173, I do CTN, à luz do Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0, emanado pela Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia.

Ressalto que tendo sido lavrado o Auto de Infração em 30/06/2017, com ciência pelo contribuinte em 04/08/2017, os fatos geradores ocorridos de janeiro a 04 de agosto de 2012, serão apreciados quanto à incidência do disposto no art. 150 § 4º do CTN, em cada infração, posto que, para estes meses o fisco teria até o dia 03/08/2017, como prazo final para lançar e constituir o crédito tributário a favor da Fazenda Pública. Logo, serão legítimos e não atingidos pelo prazo decadencial, com a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, os lançamentos cujos fatos geradores sejam

a partir de 04/08/2012 (inclusive).

Nas situações em que cabe a aplicação do art. 173, I do CTN, os fatos geradores ocorridos em 2012 não foram alcançados pela decadência, haja vista que o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2017, e o Auto de Infração foi cientificado em 04/08/2017.

No mérito o sujeito passivo impugna as infrações, que serão analisadas de per si, quanto aos fatos e fundamentos de direito, bem como quanto às razões de defesa apresentadas pelo sujeito passivo, por meio de seu preposto, como segue.

Destaco que as infrações 01 e 05 foram reconhecidas pelo sujeito passivo e ficam mantidas.

Na infração 02, está sendo exigido ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal. Houve erro na aplicação de alíquota, e abrange os meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.

Como se trata de utilização indevida de crédito fiscal, cabe a aplicação do art. 150 § 4º do CTN, ocorreu a decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, para os fatos geradores anteriores a 04/08/2012.

Quanto ao mérito, o defendente alega que o crédito apropriado refere-se a mercadorias que, por diversas questões inerentes à atividade comercial, foram objeto de devolução pelos clientes (consumidores finais), e que teria sido emitido o devido documento fiscal para o reingresso desses produtos no seu estoque, em obediência ao disposto no art. 455 do RICMS, bem como para anular o imposto anteriormente recolhido, haja vista o desfazimento da venda.

Em caso de o imposto ser destacado a maior do que o devido no documento fiscal, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado consoante o art. 93, § 5º, inciso I do RICMS/97.

Portanto, se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Diante do demonstrativo da infração de fls. 16 a 32, a exigência fiscal decorre de erro na aplicação da alíquota, (CFOP VS UF), ou seja operações sob o CFOP 1202, referente à devolução de venda, bem como CFOP 1949, referente a outras entradas não-especificadas, se aplica a diversas situações, como regularizar a entrada de mercadoria em estoque para efeito de inventário, na entrada de mercadoria recusada por clientes, compra de mercadoria de não-contribuinte do ICMS, ajuste de estoque entre outras. Também consta o CFOP 2152; referente à "Transferência para Comercialização".

Os valores autuados referem-se às operações realizadas com a Bahia e Pernambuco e não pode haver apropriação de valores a maior na entrada ou retorno de mercadorias, mais do que a legislação permite.

O contribuinte nega o cometimento da infração mas não traz qualquer comprovação de que a utilização de crédito foi efetuada com a alíquota correta, em função do CFOP de cada operação.

O autuado na sua defesa especifica que a infração refere-se a suposto creditamento indevido de ICMS, em virtude de erro na aplicação da alíquota. Contudo, ao analisar mais detidamente o levantamento fiscal, verificou a impugnante que a glossa procedida pela fiscalização não merece qualquer guarida. Isto porque o crédito apropriado pela impugnante refere-se a mercadorias que por diversas questões inerentes à atividade comercial, foram objeto de devolução pelos clientes (consumidores finais), tendo emitido o devido documento fiscal para o reingresso de tais produtos ao seu estoque, em obediência ao disposto no art. 455 do RICMS, bem como para

anulação do imposto anteriormente recolhido, haja vista o desfazimento da venda.

Considerando as razões trazidas pelo defendante, destaco que o RICMS dispõe do procedimento que deve ser adotado pelo contribuinte face à devolução de mercadoria, sendo que ao 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 a emissão de nota fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.

Assim, no § 1º do art. 454, do Decreto 13.780/2012, o estabelecimento recebedor deverá:

*I – emitir nota fiscal da entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição das mercadorias, o número a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parcela devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II – obter na nota fiscal referida no inciso I 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 sujeito passivo menciona em sua defesa, o disposto no art. 455, que tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante o dia ou a semana, devendo especificar a quantidade e a descrição das mercadorias, o número, a série, a subsérie e a data dos documentos fiscais originários, sem prejuízo dos procedimentos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 454.

Contudo, não obstante tenha indicado o dispositivo acima, olvida o defendante de destacar que os procedimentos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 454 teriam que ser obedecidos, como destacado no próprio art. 455. Assim, o sujeito passivo não faz prova de que os teria seguido, apenas afirma que emitiu o documento fiscal para o reingresso de tais produtos em seu estoque nas operações que foram desfeitas, e que as alíquotas e a base de cálculo utilizadas correspondem ao débito anteriormente efetuado.

Saliento que na peça de defesa limita-se o defendante a copiar um documento denominado “Relatório de Nota por Item”, que afirma ser o espelho do cupom fiscal, mas que em verdade trata-se de documento interno da empresa, nada mais acrescentando à sua defesa, além de mencionar que “requer a juntada de outros exemplos de operação de mercadorias (DOC.04), sem contudo, tê-los colacionado ao PAF.

Assim, por não ter adotado os procedimentos previstos no RICMS para dar suporte a devolução de mercadorias com posterior utilização de crédito fiscal, julgo procedente a infração.

Ressalto que não houve prejuízo à defesa do contribuinte que pode se manifestar de forma ampla.

Infração procedente em parte.

Na infração 03 está sendo exigido ICMS sobre encargos financeiros, em operações tributáveis, por erro na determinação da carga tributária.

Aplico o art. 150 § 4º do CTN à presente infração, ou seja, ocorreu a decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, para os fatos geradores anteriores a 04/08/2012.

Quanto ao mérito o impugnante alega que a sua conduta está em perfeito acordo com o conceito de “valor da operação”, conforme definido no art. 155, inciso II da Constituição Federal, haja vista a não incidência do ICMS sobre os valores que representam os encargos decorrentes das vendas financiadas com recursos próprios.

Aduz que os valores suportados a título de encargos financeiros decorrem do acréscimo no valor

final da operação, com objetivo de apenas refletir o custo do financiamento suportado com recursos próprios, ou seja, o custo da moeda, considerando sua desvalorização no período da operação financeira em questão. Representam o financiamento da venda no tempo.

Assim, sustenta que não houve falta de recolhimento do ICMS quando da realização das vendas através de ECF, mas encargos financeiros que não estão sujeitos à incidência do ICMS por representar meramente a recomposição do valor da moeda e não o valor da operação (preço da mercadoria).

Após analisar as razões do defendant, vimos que efetivamente, consta na Lei 7.014/96, no art. 17 §1º que, integra a base de cálculo do imposto, o valor correspondente a juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição. (art. 17, § 1º, II, a da Lei 7.014/96).

Portanto, no caso de juros ou encargos financeiros, decorrentes das vendas financiadas com recursos próprios, devem incidir tributação do ICMS, por integrar a base de cálculo do imposto.

Os argumentos apresentados pela defesa não encontram guarida na legislação estadual, e neste sentido tem se posicionado este CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0065-12/12 e JJF 0106-05/15, pois a legislação inclui todos os encargos inclusive os financeiros, sobre a base de cálculo do ICMS.

Ademais, as operações em lide não foram submetidas ao pagamento do IOF – Imposto sobre Operações Financeiras, nem consta nos autos que o contribuinte atue como instituição financeira sujeito às normas do Banco Central, mas opere com recursos próprios, como destacado na peça de defesa.

Infração procedente em parte.

A infração 04 decorreu de débito a menor em operações com ECF, em razão de erro na determinação da carga tributária, tendo recolhido valores inferiores aos previstos na legislação.

Cabe a aplicação do art. 150 § 4º, para os períodos de janeiro a julho de 2012, por ter ocorrido a decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário. Parcelas relativas a este período ficam excluídas da autuação.

O contribuinte argumenta que diversos produtos teriam redução de base de cálculo, tais como papel higiênico, óculos de sol, água de coco, sendo que o autuante cita o produto “controle”, na informação fiscal.

Quanto ao papel higiênico, a redução de base de cálculo prevista no art. 268, XLIII, do RICMS, só é aplicada às operações realizadas por industriais ou atacadistas, o que não é o caso da atividade do sujeito passivo.

No item óculos de sol, consoante o item XLVI, do art. 261, do RICMS, a redução de base de cálculo somente se aplicaria se o sujeito passivo tivesse celebrado Termo de Acordo específico para tal fim, o que não foi firmado com a SEFAZ.

Água de coco não se enquadra na categoria de sucos e néctar, por sua própria natureza. O Decreto nº 6.871, de 04 de junho de 2009, transscrito pelos autuantes dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, e no art. 20 conceitua que “água de coco é a bebida obtida da parte líquida do fruto do coqueiro (*cocos nucifera*) não diluída e não fermentada, extraída e conservada por processo tecnológico adequado, enquanto suco ou sumo, descrito no art. 18 obedece a outra natureza.

Quanto aos produtos controle, mencionados pelo autuante, não se encontra mencionado e nem se aplica o Decreto nº 4.316/95, que trata sobre o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento do exterior, de componentes, partes e peças destinadas à fabricação de produtos de informática, eletrônica e de telecomunicações, por estabelecimentos industriais desses setores.

Infração procedente em parte.

Deste modo aplico o disposto no art. 143 do RPAF/99: “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Cabe ressaltar que este órgão julgador não tem competência para apreciar questões de ilegalidade e de constitucionalidade de lei, nos termos do RPAF/99 (Decreto 7.629/99).

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

#### **VOTO VENCEDOR (quanto à parte da infração 02)**

Com os devidos elogios ao voto da ilustre relatora, permito-me discordar do mesmo, quanto ao seu entendimento em relação à infração 02, que trata de acusação relativa a “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal”, constando ainda da acusação ser o “crédito indevido em decorrência de erro na aplicação da alíquota”.

E justifico os motivos da divergência. Em primeiro lugar, observo, não somente das planilhas encartadas às fls. 16 a 32 dos autos, devidamente inseridas na mídia constante dos fólios, devidamente entregue à empresa autuada, que no demonstrativo analítico da infração o título do mesmo é “crédito indevido – erro na aplicação da alíquota (CFOP vs. UF) – Lista de notas fiscais/itens”.

Em tal planilha, como aliás ressaltado no voto da Relatora, estão listadas operações acobertadas por notas fiscais com os seguintes CFOPs: 1202 (Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 1949 (Outras entradas de mercadoria ou prestação de serviço não especificadas) e 2152 (Transferências para comercialização).

Na NCM 1202 são englobadas as devoluções de vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, que não tenham sido objeto de industrialização no estabelecimento, cujas saídas tenham sido classificadas como “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, na NCM 1949 se classificam as outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificadas nos demais códigos, ao passo que na NCM 2152 se refere às entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.

No voto prolatado, a Relatora abordou apenas aquelas operações com indicação das CFOPs 1202, não abordando as demais, o que traz algumas consequências, em meu modesto ponto de vista.

Não logrou esclarecer a autuação a que título as alíquotas se encontram incorretas, diante da realização de operações tão díspares, o que seria necessário, à vista da teoria geral da prova.

Como bem pontua Fabiana Del Padre Tomé, em trabalho intitulado “A Prova no Direito Tributário”, artigo publicado em Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010, “Provado o fato, tem-se o reconhecimento de sua veracidade. Apenas se, questionado ou não, o enunciado pautar-se nas provas em direito admitidas, o fato é juridicamente verdadeiro. O mero relato do fato no antecedente de norma individual e concreta não se mostra suficiente, portanto, para dar seguimento ao regular processo de positivação do direito tributário: é imprescindível que esteja pautado na linguagem das provas.

(....)

A prova, como relato linguístico que é, decorre de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória. Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), prescrevendo, no consequente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. Esse instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos, é o que denominamos meio de prova.

*Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. Conquanto consistam em enunciados linguísticos, os fatos só apresentarão o caráter de provas se houver um ser humano utilizando-os para deduzir a veracidade de outro fato. É que, como pondera Dardo Scavino, ‘um fato não prova nada, simplesmente porque os fatos não falam, se obstinam em um silêncio absoluto do qual uma interpretação sempre deve resgatá-los. Somos nós quem provamos, que nos valemos da interpretação de um fato para demonstrar uma teoria’. Para concretizar tal desiderato, produzindo enunciados probatórios, exige-se observância a uma série de regras estruturais, que se prestam à organização dos diversos elementos linguísticos, cujo relacionamento se mostra imprescindível à formação da prova. Trata-se da sintaxe interna da prova”.*

Assim, a prova necessariamente tem que estar presente no momento em que se formula a acusação, no caso, quando da constituição do crédito tributário, diante do fato de caber neste caso a quem acusa (o autuante), o ônus da mesma, uma vez que o fundamento para aplicação da norma é admissível mediante a figura da prova, posto que esta molda a consequente constituição do fato tributário e o respectivo laço obrigacional.

Infelizmente, ao apenas apontar as notas fiscais, os CFOPs das operações, as alíquotas aplicadas, em contraposição com as alíquotas entendidas como corretas pela fiscalização, esta falhou no sentido de demonstrar de forma cabal, a ocorrência de qualquer infração à legislação tributária, justamente pela falta de quaisquer esclarecimentos a respeito, sequer indicando as chaves de acesso dos documentos fiscais, ou no caso das operações abarcadas pelo CFOP 1202, os quais teriam sido os documentos fiscais que originaram as operações.

Desta forma, não se consegue de forma clara, sequer precisa, o motivo ou o móvel da autuação, e o que levou a fiscalização a construir a acusação fiscal na infração 02.

Da mesma maneira, me parece ter sido a mesma sensação da defesa, que sequer abordou os demais CFOPs arrolados na acusação, que não o 1202, e certamente induziu a Relatora ao proferir seu voto.

Fato é que, ao meu entender, se encontra presente a situação estabelecida no artigo 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99, qual seja, o cerceamento do direito de defesa, e a ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, o que deságua como causa de nulidade do lançamento contido na infração 02, diante da carência de elementos que pudessem caracterizar de forma clara o teor da acusação fiscal.

Logo, diante dos argumentos apresentados, voto pela NULIDADE da infração ora apreciada, naquele período não abarcado pela decadência parcial acolhida para os eventos listados como ocorridos até o dia 03 de agosto de 2012.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206875.0012/17-0, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$46.651,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR VOTO VENCEDOR  
(Quanto parte da infração 02)