

A. I. Nº - 206847.0020/05-9  
AUTUADO - F. FEIJOO INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA  
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO  
INTERNET - 11.05.06

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0139-02/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA CAIXA. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS CONTABILIZADOS EM CONTA-CORRENTE. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ante a falta de comprovação da origem do numerário, da efetiva entrega do numerário, e da capacidade financeira dos supridores para fornecer os valores contabilizados, presume-se que tais recursos são decorrentes de operações tributáveis sem pagamento do imposto. Presunção não elidida. 2. CRÉDITO FISCAL. a) FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS COM UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL, PORÉM AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS FORAM ISENTAS. A legislação tributária prevê o estorno do crédito fiscal, relativo às aquisições de mercadorias que forem objeto de saída posterior com isenção do imposto. Comprovado erro na apuração do débito. b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS QUE NÃO ENTRARAM NO ESTABELECIMENTO. Vedado a utilização do crédito fiscal nesse caso. Infração elidida em parte. c) AQUISIÇÃO DE MERCADORIA JUNTO A EMPRESA DE PEQUENO PORTE INSCRITA NO SIMBAHIA. Infração não caracterizada. d) BENS DO ATIVO FIXO. APROPRIAÇÃO A MAIOR. Fato não contestado. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2005, reclama o ICMS no valor total de R\$ 50.079,48, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$ 9.860,00, correspondente a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de Caixa de origem não comprovada, no mês de março de 2003, caracterizado por lançamento na Conta Empréstimos de Terceiros de empréstimo obtido de outra empresa sem apresentação de contrato de empréstimo devidamente registrado e da comprovação da origem do recurso do emprestador, conforme documentos às fls. 08 a 10.
2. Falta do estorno de crédito fiscal de ICMS no total de R\$ 25.641,60, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com isenção do imposto, conforme demonstrativo e documentos às fls. 11 a 124. Refere-se a Farelo de Soja destinado a consumo não humano.

3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 13.263,85, por não ter entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, nos meses de julho a outubro, e dezembro de 2003, janeiro, março a junho, e setembro de 2004, em razão de emissão de notas fiscais de entradas sem observância do disposto no § 1º do art. 654 do RICMS/97, conforme demonstrativo e documentos às fls. 125 a 409.
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 918,00, no mês de julho de 2003, através de lançamento nos livros fiscais da Nota Fiscal nº 0800, referente a aquisição de mercadorias junto à empresa de pequeno porte, conforme documentos às fls. 410 a 411.
5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 396,03, no mês de outubro de 2003, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se em duplicidade de crédito proveniente do CIAP, conforme documentos às fls. 412 a 415.

O sujeito passivo representado por advogado legalmente constituído, em sua impugnação às fls. 437 a 448, reconheceu as infrações 02 (parcialmente) e 05, constando às fls. 458 a 460 cópias de DAEs recolhidos nos valores de R\$ 10.567,20 e R\$ 8.811,83 (valores principais). O autuado impugnou as demais infrações com base nas seguintes razões defensivas.

Infração 01 – Aduz que o empréstimo obtido junto a outra empresa para suprir o Caixa não foi considerado pela fiscalização com base nas premissas: a) a não apresentação do respectivo contrato, devidamente registrado; b) a não comprovação da fonte de recurso do emprestador. Com relação a primeira premissa, argui que não existe no RICMS/BA a obrigatoriedade de contrato de empréstimo devidamente registrado para que se consuma o negócio jurídico, salientando que a operação de empréstimo está contabilizada no livro Razão Analítico do impugnante e da empresa Pastifício Bahia Ltda (docs. fls. 461 a 468), com identificação da fonte dos recursos. Quanto a fonte de recursos, diz que não poderia ser autuado por fato restrito ao domínio e controle de terceiro.

Infração 02 – Demonstrou ter conhecimento da legislação que trata de estorno de crédito, e sua obrigação de efetuar o estorno, de forma proporcional às saídas isentas, dos créditos fiscais do ICMS tomados quando da aquisição de farelo de soja utilizada como matéria prima para a industrialização e comercialização de seus produtos destinados ao consumo humano. Porém, foi questionada a alíquota de 17% utilizada pelo autuante para determinação do imposto a ser estornado, a partir de março de 2003 a dezembro de 2004, entendendo que a alíquota devida seria de 7%, nos termos do inciso XXIII do art. 2º do Decreto nº 8.990/04. O autuado solicitou a revisão dos cálculos relativo ao período de março a dezembro de 2004, tomando por base a alíquota destacada na entrada da matéria prima, tendo juntado cópias de notas fiscais de aquisição no referido período para demonstrar que a alíquota utilizada foi de 7% (docs. fls. 469 a 476).

Infração 03 – Argumenta que tem direito ao crédito fiscal sobre as mercadorias que retornaram ao estabelecimento, uma vez que obedeceu às disposições contidas nos incisos I a V do art. 654 do RICMS/97, conforme notas fiscais de saída e de entrada, cujas operações diz que estão registradas em seus livros fiscais. Protestou contra a multa de 150% por terem sido consideradas inidôneas as notas fiscais de entradas com base no § 1º do art. 654 do RICMS/97. Ressalta que para afirmar que as mercadorias não entraram no estabelecimento, o autuante poderia ter realizado levantamento quantitativo de estoques para os exercícios autuados. Diz ainda que não lhe foi oportunizada a possibilidade de sanar a irregularidade ou mesmo de comprovar o efetivo retorno das mercadorias ao estabelecimento, através de declaração formal dos clientes destinatários dos produtos devolvidos. Para comprovar que as mercadorias retornaram ao estabelecimento, requer o sobremento do feito por 30 (trinta) dias para que providencie a juntada das declarações de recusa dos clientes, e que o processo seja baixado em diligência para que preposto fiscal estranho

ao feito possa comprovar através de levantamento quantitativo fechado de estoques dos períodos autuados e da análise dos livros contábeis e dos extratos bancários, a inexistência da entrada de recursos decorrentes das supostas vendas e o efetivo retorno das mercadorias.

Infração 04 – Alega que não se trata de crédito fiscal utilizado em razão de aquisição de mercadorias junto à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, mas sim de devolução de mercadoria relativa a venda realizada ao Mercadinho Cerqueira Barros Ltda, através da Nota Fiscal nº 526, cujas mercadorias foram recebidas e devolvidas por meio da Nota Fiscal nº 800 (docs. fls. 477 a 479).

Por fim, requer a realização de diligência por auditor fiscal estranho ao feito a fim de comprovar suas alegações, e os pedidos formulados em relação às infrações 01 e 03, protestando por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada posterior de outros documentos e novos demonstrativos em contra prova.

O autuante às fls. 482 a 484 formulou sua informação fiscal com base nos seguintes argumentos.

Infração 01 – Diz que o autuado não conseguiu elidir a presunção legal de omissão de saídas, pois juntou apenas cópias de livros diários da empresa Pastifício Bahia Ltda, constando meros lançamentos sem provas documentais. Indaga como pode uma empresa conceder empréstimo a outra sem qualquer contrato válido ou título de crédito, e como poderia esta executar o suposto tomador do empréstimo na falta de pagamento. Salienta que em conformidade com os princípios da contabilidade os registros na escrita contábil de qualquer pessoa jurídica só terão efeitos se pautados em documentos válidos, especialmente quando se trata de lançamento de Caixa, com efeito modificativo do patrimônio da empresa. Diz, mais, que além de não ter sido juntado cópia do contrato de empréstimo, ou de documento que comprove a origem do recurso registrado em Caixa, não foram apresentados os extratos bancários comprovando a movimentação financeira do suposto empréstimo bem como do pagamento do mesmo.

Infração 02 – Foi admitido pelo autuante que efetivamente houve engano na elaboração dos demonstrativos dos créditos indevidos, tendo em vista que o estabelecimento somente utilizou crédito do imposto à alíquota de 17% com 100% da base de cálculo no período de maio de 2003 a fevereiro de 2004, conforme comprovam as notas fiscais de compras às fls. 69 a 76 e 116 e 117. Ressalta que com a alteração do RICMS, a partir de 1º de março de 2004, o autuado fez uso de crédito à alíquota de 17%, porém com sua base de cálculo reduzida em 58,825% de modo que a carga tributária seja de 7%. Foi elaborado novo demonstrativo conforme planilhas às fls. 485 a 488, sendo mantido o débito no valor de R\$ 12.400,73 referente ao exercício de 2003 e reduzido o débito de R\$ 13.240,87 para R\$ 7.243,62 para o exercício de 2004.

Infração 03 – Esclareceu que neste item o autuado emitiu indevidamente notas fiscais de entradas, creditando-se de imposto destacado por ele nas mesmas, alegando se tratar de regularização de retorno de diversas saídas anteriores de mercadorias tributadas não entregues ao destinatário, em desacordo com o § 1º do art. 654 do RICMS/97. Explicou que a infração está comprovada através das notas fiscais de entradas, todas as notas fiscais de saídas originais, nas quais não contém qualquer dos registros, declarações ou informações exigidos no citado dispositivo regulamentar, nem na primeira via ou em qualquer outra via dos documentos fiscais de saídas no momento do retorno (docs. fls. 117 a 409). Ressaltou que não tem validade qualquer declaração fora das notas fiscais, principalmente após a conclusão da ação fiscal.

Infração 04 – Justificou a origem do lançamento dizendo que se trata de utilização indevida de crédito fiscal, relativo a ICMS consignado no campo “descrição dos produtos”, da Nota Fiscal nº 0800, de empresa de pequeno porte, a comercial varejista, Mercadinho Cerqueira Barros Ltda. Diz que existe vedação do destaque do imposto, qualquer que seja a natureza da operação, no caso de

documento fiscal emitido por contribuinte varejista inscrito junto ao Estado da Bahia na condição de SIMBAHIA. Destaca que no caso de devolução de compras de seu cliente, o crédito só seria válido se viesse destacado em nota fiscal avulsa emitida pela Secretaria da Fazenda.

Concluindo, opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

O sujeito passivo foi cientificado do teor da informação fiscal e dos documentos a ela anexados, conforme intimação e AR às fls. 489 e 490, tendo se manifestado na forma que segue.

Infração 01 – Foi informado que para elidir a presunção de omissão de saídas, havia apresentado cópias dos livros Diário e Razão devidamente registrados na JUCEB em data anterior ao início da fiscalização, onde consta o lançamento no valor de R\$ 58.000,00, a débito na devedora e a crédito na credora. Diz ainda que constam nos citados livros o pagamento do empréstimo, em duas parcelas, nas datas de 30/04/2003 (R\$ 5.500,00) e 16/06/2003 (R\$ 52.500,00). Foi juntada cópia do contrato de empréstimo (doc. fls. 501 e 502).

Infração 03 – Aduz que inexiste qualquer irregularidade quanto à emissão das notas fiscais de entrada, pois conforme dispõe o art. 654, inciso I, do RICMS/97, o estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que, por qualquer motivo, não tiver sido entregue ao destinatário deverá emitir nota fiscal, por ocasião da entrada. Salienta que o seu equívoco não residiu na emissão das referidas notas fiscais de entrada, mas em deixar de proceder à anotação, prevista no § 1º do art. 654 do RICMS/97, descrevendo a razão do retorno das mercadorias, na respectiva nota fiscal de saída. Não concordou com o autuante de que os créditos fiscais destacados nas referidas notas fiscais são inidôneos, com base no argumento de que de acordo com o artigo 209, I e parágrafo único, do RICMS/97, a inidoneidade do documento fiscal somente deve ser considerada inquestionável se as irregularidades existentes forem de tal ordem que o torne imprestável para os fins almejados, salientando, que não se verifica nos casos em questão. Reiterou que a demonstração de que as mercadorias não retornaram ao estabelecimento poderia ser feita através de auditoria de estoques. Visando comprovar a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento, o autuado juntou cópias de declarações obtidas de seus clientes que não aceitaram as mercadorias. (docs. fls. 506 a 619). Reiterou o seu pedido de diligência para realização de levantamento quantitativo.

Infração 04 – Esclarece que não se trata de utilização de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias junto à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, mas do efetivo retorno do produto fabricado e distribuído pelo estabelecimento. Destaca que a obrigação acessória do não destaque do imposto no documento fiscal se impõe unicamente às citadas empresas. Em decorrência do princípio da não-cumulatividade tributária efetuou o destaque do ICMS e, em razão da devolução ocorrida, escriturou o crédito fiscal correspondente.

## VOTO

Inicialmente, com fulcro no artigo 147, I, do RPAF/99, indefiro o pedido do autuado para realização de diligência fiscal, por considerar que os autos contêm todos os elementos necessários para a minha convicção acerca da lide.

Na análise das peças processuais, é possível concluir o seguinte.

### Infração 01

Como se pode verificar do trabalho fiscal realizado, o autuante ao constatar que foi contabilizado no livro Diário Geral nº 02 o suprimento a débito da Conta 111.0101.001 – Caixa e como contrapartida a crédito a conta 221.0105.0001 – Empréstimo, o valor de R\$ 58.000,00, relativo a empréstimo contraído junto à empresa Pastifício Bahia Ltda, considerou tal lançamento como

suprimento de Caixa de origem não comprovada, pois o autuado não apresentou o respectivo contrato de empréstimo devidamente registrado, bem como a comprovação da efetiva entrega do numerário.

De acordo com o §3º do artigo 2º do RICMS/97, “presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que a escrituração indicar: ..... II – suprimento a caixa de origem não comprovada.”

Portanto, pelo que se vê, a ocorrência de suprimento de Caixa deve ser regularmente comprovada para evitar a presunção legítima, de tratar-se de recursos provenientes de vendas não registradas. Não consta nos autos que o autuado tivesse sido intimado a fazer a comprovação de contrato de empréstimo, da capacidade financeira do emprestante e da efetiva entrega do numerário.

Contudo, em suas impugnações o autuado para elidir a presunção de omissão de saídas, juntou cópia de um contrato de mútuo em dinheiro (docs. fls. 501 e 502) e cópias dos seus livros Diário e Razão (docs. fls. 462 e 463) onde consta lançado o empréstimo no valor de R\$ 58.000,00 em 31/03/2003, e o pagamento do mesmo, em duas parcelas, nas datas de 30/04/2003 (R\$ 5.500,00) e 16/06/2003 (R\$ 52.500,00).

Na análise dos documentos apresentados na defesa pelo autuado, observo que a simples origem em contratos de mútuo não é suficiente para descharacterizar a acusação fiscal. Além do mais, o Contrato de Mútuo em Dinheiro que foi apresentado em nome do mutuante Pastifício Bahia Ltda, não está com as firmas reconhecidas e não foi devidamente registrado em Cartório de Títulos e Documentos. Por outro lado, não foi apresentado nenhum documento da efetiva entrega do numerário, a exemplo, o extrato bancário comprovando a movimentação financeira do suposto empréstimo bem como do pagamento do mesmo.

Nestas circunstâncias, e ante a falta de comprovação da efetiva entrega do numerário, ou mais precisamente, a prova do efetivo desembolso da quantia emprestada, ou seja, o documento de depósito ou transferência ou o extrato bancário que demonstrasse o fato, se presume que tal recurso é decorrente de operações tributáveis sem pagamento do imposto, o que justifica plenamente a exigência fiscal em questão.

#### Infração 02

Trata-se de exigência fiscal relativa a falta do estorno de crédito fiscal de ICMS, sobre mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com isenção do imposto, relativamente a Farelo de Soja.

Considerando que o autuado comprovou que houve erro na elaboração dos demonstrativos dos créditos indevidos, tendo em vista que o estabelecimento somente utilizou crédito do imposto à alíquota de 17% com 100% da base de cálculo no período de maio de 2003 a fevereiro de 2004, conforme comprovam as notas fiscais de compras às fls. 69 a 76 e 116 e 117, o débito deste item fica reduzido para o total de R\$ 19.644,35, conforme novas planilhas às fls. 485 a 488 elaboradas pelo autuante, destacando-se que o autuado tomou conhecimento deste novo cálculo, porém não se manifestou, o que implica na aceitação tácita da redução efetuada pelo mesmo. Subsiste em parte este item.

#### Infração 03

Este item diz respeito a acusação de apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, por não ter entrado a mercadoria no estabelecimento, em razão de emissão de notas fiscais de entradas relacionadas às fls. 125 e 126, sem observância do disposto no art. 654 do RICMS/97.

O artigo 654 do RICMS/97 reza *in verbis*:

*Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:*

*I - emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;*

*II - lançar a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior 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;*

*III - manter arquivada a 1<sup>a</sup> via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a indicação prevista no § 1º;*

*IV - anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente;*

*V - exibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.*

*§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1<sup>a</sup> via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".*

*§ 2º O transportador da carga observará, ainda, o disposto no inciso II do art. 636, relativamente ao Conhecimento de Transporte.*

Cotejando-se os documentos fiscais constantes às fls. 127 a 209, e 210 a 409, quais sejam, notas fiscais de entradas e de saídas, constato que na emissão das notas fiscais de entradas, não foi observada a disposição contida no inciso I do art. 654 do RICMS/97, enquanto que nas notas fiscais de saídas originárias da operação não consta no quadro “Dados Adicionais” os dados relativos ao transportador, motivo da não entrega da mercadoria, recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou qualquer outro motivo que ensejou a não entrega.

Dianete disso, o autuante considerou indevida a apropriação dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de entrada, enquadrando o fato no artigo 97, inciso VII, do RICMS/97, que veda a utilização de crédito do imposto relativo à entrada quando se tratar de documento inidôneo, nos termos do parágrafo único do artigo 209, do citado Regulamento, admitindo-se, porém, a utilização do crédito depois de sanada a irregularidade.

O autuado, por seu turno, provou que as notas fiscais de saída e de entrada estavam registradas em seus livros fiscais, e dizendo que não lhe foi oportunizada a possibilidade de sanar a irregularidade ou mesmo de comprovar o efetivo retorno das mercadorias ao estabelecimento, através de declaração formal dos clientes destinatários dos produtos devolvidos, requereu o sobrestamento do feito por 30 (trinta) dias para que providenciasse a juntada das declarações de recusa dos clientes, e que o processo fosse baixado em diligência para que preposto fiscal estranho ao feito pudesse comprovar através de levantamento quantitativo fechado de estoques dos períodos autuados e da análise dos livros contábeis e dos extratos bancários, a inexistência da entrada de recursos decorrentes das supostas vendas e o efetivo retorno das mercadorias.

Indefiro tais pedidos, pois o autuado formulou sua primeira impugnação em 27/01/2006, e ao se manifestar sobre o teor da informação fiscal prestado pelo autuante, no dia 16/03/2006, teve tempo superior ao pretendido para provar sua alegação, tanto que, visando comprovar a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento, o autuado juntou cópias das notas fiscais de entradas e de saídas, e de declarações obtidas de seus clientes que não aceitaram as mercadorias. (docs. fls. 506 a 619).

A legislação tributária atrela o isso do crédito fiscal ao cumprimento de obrigações acessórias. No presente caso, do exame dos referidos documentos, verifico que está evidente que o contribuinte não cumpriu as determinações regulamentares, em especial, o previsto no § 1º do art. 654 do RICMS/BA, tanto que, apresentou declarações, provavelmente emitidas após a ação fiscal, obtidas dos destinatários, das mercadorias com os motivos por que não aceitaram as mercadorias.

Nestas circunstâncias, observo que, apesar das notas fiscais de entradas terem sido emitidas em descompasso com as regras previstas no RICMS/BA haja vista que não constam nas notas fiscais de saídas as anotações do motivo do retorno das mercadorias, devidamente assinadas pelos seus clientes, o autuado conseguiu trazer aos autos elementos de provas, representados por declarações dos destinatários das mercadorias, (fls. 506 a 519), as quais, devem ser consideradas. Contudo, deixo de acatar as declarações abaixo especificadas, tendo em vista que não estão assinadas, observando ainda que para algumas operações não foram apresentadas as respectivas declarações. Ressalto que, se por ventura existem outros elementos de prova do respectivo retorno das mercadorias, caberia ao autuado tê-las apresentado à fiscalização, ou, na negativa do autuante em aceitá-las, trazer aos autos para apreciação por ocasião do julgamento da lide.

DATA	NF ENTRADA	ICMS CREDITADO	OBSERVAÇÃO
25/7/2003	667	5,11	Sem comprovação
29/7/2003	683	9,52	Sem comprovação
29/7/2003	684	48,45	Sem comprovação
19/8/2003	1023	4,76	Declaração às fls. 616/8 sem assinatura
28/8/2003	1185	9,52	Declaração às fls. 556/8 sem assinatura
28/8/2003	1188	9,86	Sem comprovação
19/9/2003	1493	18,70	Declaração às fls. 565/7 sem assinatura
3/10/2003	1648	19,04	Sem comprovação
3/10/2003	1649	19,04	Sem comprovação
6/10/2003	1664	266,83	Declaração às fls. 568/70 sem assinatura
11/10/2003	1797	19,04	Declaração às fls. 553/5 sem assinatura
17/10/2003	1807	19,04	Declaração às fls. 562/5 sem assinatura
22/10/2003	1855	18,70	Sem comprovação
28/10/2003	1914	176,80	Sem comprovação
31/12/2003	2516	91,80	Sem comprovação
4/12/2003	2158	20,45	Sem comprovação
24/12/2003	2479	9,21	Declaração às fls. 559/61 sem assinatura
24/12/2003	2488	4,60	Sem comprovação
24/12/2003	2489	27,88	Sem comprovação
1/12/2003	2119	21,89	Sem comprovação
16/12/2003	2328	18,41	Sem comprovação
3/3/2004	3134	18,41	Sem comprovação
31/3/2004	3562	48,31	Sem comprovação
6/4/2004	3657	71,74	Sem comprovação
6/4/2004	3658	19,32	Sem comprovação
23/4/2004	3897	20,40	Sem comprovação
27/4/2004	3941	19,20	Sem comprovação
13/5/2004	4178	14,79	Sem comprovação

3/6/2004	4678	344,25	Sem comprovação
28/9/2004	6646	19,72	Sem comprovação
	TOTAL	1.414,79	

Subsiste em parte este item no valor de R\$ 1.414,79.

Quanto a multa aplicada, atendendo ao apelo do contribuinte, bem assim, que não há evidência de má fé no seu procedimento, fica a mesma reduzida para o percentual de 60% conforme previsto no artigo 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Vale registrar que o autuante para fundamentar seu trabalho fiscal apreendeu as vias originais das notas fiscais de entrada emitidas pelo contribuinte (a partir da fl. 127), sem a lavratura do competente termo de apreensão que justificasse tal medida. Recomendo a autoridade fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte que providencie a devolução das vias originais dos documentos fiscais que instruem este item da autuação, substituindo-as por photocópias nas mesmas páginas.

#### Infração 04

Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$ 918,00, no mês de julho de 2003, através de lançamento nos livros fiscais da Nota Fiscal nº 0800, referente a aquisição de mercadorias junto à empresa de pequeno porte, conforme documentos às fls. 410 a 411.

O argumento de defesa está calcado no fato de que, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, tem direito ao crédito fiscal, pois não se trata de aquisição de mercadoria junto à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, mas sim de devolução de mercadoria, relativa a venda realizada ao Mercadinho Cerqueira Barros Ltda, através da Nota Fiscal nº 526, cujas mercadorias foram recebidas e devolvidas por meio da Nota Fiscal nº 800 (docs. fls. 477 as 479).

Pelo que consta na citada nota fiscal, o contribuinte que a emitiu é uma empresa de pequeno porte, cuja natureza da operação é de devolução das mercadorias, não havendo destaque do imposto nesta operação dada a sua condição de contribuinte inscrito no SIMBAHIA.

Contudo, neste caso, não assiste razão ao autuante, uma vez que, não existe vedação expressa no RICMS para esta situação, sendo de direito a apropriação do imposto que foi pago por ocasião da saída das mercadorias, nos termos do artigo 93, inciso VII, do RICMS/97, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade. Não subsiste a infração.

#### Infração 05

O autuado reconheceu o débito deste item, o qual se refere a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se em duplicidade de crédito proveniente do CIAP, conforme documentos às fls. 412 a 415.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 31.315,17, conforme demonstrativo de débito abaixo:

#### DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr. do Débito	
31/3/2003	9/4/2003	58.000,00	17	70	9.860,00	1
31/5/2003	9/6/2003	10.327,53	17	60	1.755,68	2
30/6/2003	9/7/2003	1.480,06	17	60	251,61	2
31/7/2003	9/8/2003	20.186,06	17	60	3.431,63	2
31/8/2003	9/9/2003	2.350,06	17	60	399,51	2
30/9/2003	9/10/2003	21.181,65	17	60	3.600,88	2

31/10/2003	9/11/2003	8.534,12	17	60	1.450,80	2
30/11/2003	9/12/2003	4.196,12	17	60	713,34	2
31/12/2003	9/1/2004	4.689,88	17	60	797,28	2
31/1/2004	9/2/2004	15.171,59	17	60	2.579,17	2
29/2/2004	9/3/2004	2.745,00	17	60	466,65	2
31/3/2004	9/4/2004	2.412,06	17	60	410,05	2
30/4/2004	9/5/2004	930,94	17	60	158,26	2
31/5/2004	9/6/2004	3.897,65	17	60	662,60	2
30/6/2004	9/7/2004	3.068,94	17	60	521,72	2
31/8/2004	9/9/2004	1.412,88	17	60	240,19	2
30/9/2004	9/10/2004	225,35	17	60	38,31	2
31/10/2004	9/11/2004	5.522,59	17	60	938,84	2
30/11/2004	9/12/2004	3.902,18	17	60	663,37	2
31/12/2004	9/1/2005	3.320,35	17	60	564,46	2
31/7/2003	9/8/2003	371,06	17	60	63,08	3
31/8/2003	9/9/2003	142,00	17	60	24,14	3
30/9/2003	9/10/2003	110,00	17	60	18,70	3
31/10/2003	9/11/2003	3.167,59	17	60	538,49	3
31/12/2003	9/1/2004	1.142,59	17	60	194,24	3
31/3/2004	9/4/2004	392,47	17	60	66,72	3
30/4/2004	9/5/2004	768,59	17	60	130,66	3
31/5/2004	9/6/2004	87,00	17	60	14,79	3
30/6/2004	9/7/2004	2.025,00	17	60	344,25	3
30/9/2004	9/10/2004	116,00	17	60	19,72	3
31/10/2003	9/11/2003	2.329,59	17	60	396,03	5
TOTAL DO DÉBITO					31.315,17	

#### VOTO DISCORDANTE QUANTO AO 3º ITEM

Minha discordância é quanto à solução a ser dada no caso do item 3º deste Auto de Infração, que diz respeito à glosa de crédito fiscal por ter o autuado emitido Nota Fiscal de entrada sem observar o disposto no § 1º do art. 654 do RICMS.

O contribuinte alega que tem direito ao crédito porque as mercadorias retornaram ao seu estabelecimento e foram obedecidas as disposições dos incisos I a V do art. 654 do RICMS, conforme Notas Fiscais de saídas e de entradas.

Cumpre fazer a distinção entre devolução e retorno. Devolução existe quando a mercadoria é enviada pelo remetente ao destinatário e este a recebe. Em tal hipótese, quando a mercadoria chega a ser recebida pelo destinatário, vindo a haver depois o desfazimento do negócio, a mercadoria não pode retornar ao estabelecimento de origem com os mesmos documentos que acobertaram o transporte da carga do estabelecimento vendedor até o estabelecimento destinatário, tendo este de emitir Nota Fiscal de devolução, para dar curso às mercadorias na volta.

Situação diversa se dá no caso de retorno, que se configura sempre que, por alguma razão, a mercadoria não é entregue ao remetente – quer pelo fato de haver recusa de sua parte em receber a mercadoria (seja qual for o motivo), quer por não ser encontrado o seu estabelecimento, ou por outra causa qualquer. Nos casos de retorno, a mercadoria volta ao estabelecimento de origem com os mesmos documentos (Nota Fiscal e Conhecimento de Transporte) que acobertaram a viagem de ida.

No caso em exame, trata-se de retorno. O retorno de mercadoria é disciplinado no art. 654 do RICMS. O fiscal acusa o contribuinte de não ter observado o § 1º do art. 654 do RICMS ao emitir a Nota Fiscal de entrada, o qual prevê uma obrigação acessória: na Nota de retorno deve constar a observação, antes de se iniciar o retorno, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria.

Ocorre que não se pode interpretar um dispositivo legal ou regulamentar isoladamente. Todo dispositivo, ao ser interpretado, deve ser visto como parte do sistema jurídico como um todo. O fiscal apegou-se ao fato de não ter o autuado cumprido uma obrigação formal. Acontece que o fiscal também deixou de fazer a sua parte, haja vista o disposto no inciso V do art. 654, pois cabia a ele, na defesa dos interesses do Estado e em respeito aos interesses legítimos do contribuinte, exigir e checar “todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida”, conforme a dicção do aludido inciso V.

O art. 654 é composto de 5 incisos, que dizem respeito à emissão de Nota Fiscal de entrada, por ocasião da chegada das mercadorias em retorno (inciso I), ao seu lançamento no Registro de Entradas, com a apropriação do crédito correspondente (inciso II), à manutenção, em arquivo, da 1ª via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, contendo a indicação do no § 1º (inciso III), à anotação da ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente (inciso IV), e à obrigação de exibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida (inciso V).

O contribuinte alega que obedeceu às disposições contidas nos incisos I a V do art. 654 do RICMS. Isto não foi contestado pelo fiscal, que, ao prestar a informação, apenas se concentra na inobservância da formalidade prevista no § 1º do art. 654.

Ora, descumprimento de obrigação acessória não pode dar motivo à glosa do crédito do imposto. Ao estabelecer as regras do art. 654, “caput”, incisos e parágrafos, o Regulamento pretende que fique patente se, de fato, o negócio se desfez. Se a operação não se concretizou, é justo que o débito do imposto seja anulado, pois o ICMS só é devido sobre operações relativas à circulação jurídico-econômica de mercadorias, e não sobre tentativas de operações que abortaram por alguma razão. Diante das regras estabelecidas pelo art. 654, caberia ao fiscal verificar, na seqüência, os aspectos relativos aos incisos I, II, III, IV e V do art. 654, combinados com o § 1º, e não apenas o § 1º, como se esse parágrafo fosse o centro de tudo. O fato de as pessoas indicadas como destinatárias ou os transportadores não terem feito constar nas Notas de retorno, antes de se iniciar o retorno, o motivo de as mercadorias não terem sido entregues não pode, por si só, isoladamente, dissociado dos demais elementos, constituir razão suficiente para a glosa do crédito.

Observe-se que os incisos I a IV e o § 1º do art. 654 dizem respeito a obrigações acessórias, sendo que no inciso V é onde está o cerne da determinação da verdade material. Sem dúvida, o que importa, realmente, para se saber se uma operação se realizou ou não, é verificar se a importância relativa a tal operação foi recebida. A meu ver, o fiscal deixou de atentar para o que, a rigor, importa na apuração da verdade material, apegando-se a uma verdade formal, com base numa obrigação acessória que não diz respeito a dever do contribuinte autuado, tendo em vista que, de acordo com o § 1º do art. 654, a anotação do motivo de a mercadoria não ter sido entregue deve ser feita é “pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador”, e não pelo “vendedor”.

Em conclusão, entendo que cabia ao fiscal verificar os carimbos dos postos fiscais, de modo a determinar a ida, a volta, as datas, os percursos, e, sobretudo, cabia a ele exigir e checar “todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida”, conforme a prevê o inciso V do art. 654 do RICMS.

Com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF, considero que deva ser anulado o lançamento do item 3º, por falta de certeza quanto ao cometimento da infração.

Voto pela NULIDADE do lançamento de que cuida o item 3º.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206847.0020/05-9, lavrado contra **F. FEIJOO INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 31.315,17, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 21.455,17 e de 70% sobre R\$ 9.860,00, previstas no artigo 42, VII, “a” e “b”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR