

PROCESSO - A. I. Nº 180503.0706/07-3  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - UNIÃO DISTRIBUIDORA DE PEÇAS LTDA. (UNIÃO PEÇAS)  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0075-04/08  
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 07/07/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0184-12/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS POR CONSUMIDOR FINAL. Ficou comprovado que as mercadorias devolvidas estão enquadradas no regime de substituição tributária e não houve escrituração de créditos fiscais relativos às operações de devoluções. Aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Infração subsistente em parte. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a contabilização na conta caixa do contribuinte, de parte das notas fiscais objeto da autuação. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão de primeira instância. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal em face da referida Decisão pela mesma proferida, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

O Auto de Infração, lavrado em 14/08/2007, reclama o valor de R\$152.372,86, sob a acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação. Sendo lançado o valor de R\$149.621,01 e aplicada a multa de 60%.
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Sendo lançado o crédito fiscal no valor de R\$2.751,85 e aplicada a multa de 70%.

Em sua peça defensiva, o autuado, quanto à infração 1, alegou que tem por objeto a comercialização de peças de reposição para veículos automotores, mercadorias estas tributadas do ICMS pela sistemática de substituição tributária. Enfatizou que essa situação enseja o pagamento antecipado do imposto, com base nas operações de compras interestaduais, conforme determina a legislação da matéria. Argüiu que nestas condições, as entradas são registradas sem crédito de ICMS por terem sido tributadas na compra, e as saídas correspondentes também são registradas sem débito por ter sido o imposto das sucessivas operações regularmente quitado. Esclareceu que as operações em comento, objeto do lançamento fiscal, têm origem em vendas efetuadas a consumidores finais, documentadas regularmente pela emissão de cupom fiscal, através de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal e lançadas na escrita fiscal sem débito do imposto. Explicou que no momento em que o adquirente procede a devolução de mercadoria emite nota fiscal de entrada, fazendo constar os dados do cupom fiscal da aquisição original. Disse que essas notas fiscais de entradas são emitidas sem destaque de ICMS e lançadas na escrita fiscal, no campo “outras sem crédito do imposto”. Observou que em virtude do elevado número de documentos está apresentando cópias de livros e documentos fiscais apenas do mês de

outubro/2004, mas que nos demais períodos, procede da mesma forma na emissão da nota de entrada sem destacar e fazer uso do crédito do imposto.

No que tange à infração 2, asseverou que os documentos relacionados no anexo do Auto de Infração como sendo notas não registradas, incluem treze notas fiscais emitidas pela empresa Falsi & Falsi Ind. e Com. de Peças e Acessórios Ltda., datadas de 22/12/2003. Ressaltou que, confirmada a falta de registro dos mencionados documentos na escrita fiscal, e em se tratando de operações de valor representativo para as suas operações, procede, também, a verificação dos registros contábeis dos respectivos pagamentos. Juntou cópia do livro Caixa nº 02 e disse que os pagamentos das operações mencionadas foram regularmente registrados e pagos com receitas oferecidas à tributação. Sustentou que as mencionadas receitas, constituídas pelas entradas diárias de valores provenientes das vendas regulares, descaracterizam a presunção de omissão de receita, porque a mesma decorre da hipótese de operações omitidas, quitadas com valores não oferecidos à tributação. Argumentou que embora a legislação não tipifique a situação, a falta de registro de nota fiscal de entrada gera a presunção legal de omissão de receita, pela ocorrência das seguintes alternativas: pagamento das operações com recursos não oferecidos à tributação e venda sem registro das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais de compras omitidas. Disse que na primeira hipótese e conforme foi argumentado, a comprovação do pagamento regularmente registrado no Livro Caixa constitui a prova em contrário prevista no Artigo 2º, § 3º do RICMS-BA, restando apenas infração à obrigação acessória de escrituração do livro de Registro de Entradas de Mercadorias, que não constitui fato gerador do ICMS. Afirmou que o mesmo ocorreu com a operação amparada pela Nota Fiscal nº 127.638, emitida pela empresa Comfuorto Ind. e Com. de Acessórios Ltda., que embora omitida na escrituração fiscal, teve o seu pagamento regularmente lançado no mesmo livro Caixa nº 02. Esclareceu que o valor de R\$9.610,47 inclui as Notas de nº 127.638 no valor de R\$6.705,50 e nº 127.639 no valor de R\$2.904,97. Registrhou que caso o entendimento seja no sentido da segunda alternativa, também não ensejaria fato gerador do ICMS em virtude do pagamento antecipado do imposto pela sistemática de substituição tributária, comprovado pela cópia anexa do DAE no valor de R\$1.533,75, datado em 14/01/2004 para as operações da empresa Falsi & Falsi Ltda. Sustentou que o mesmo raciocínio se aplica para a Nota Fiscal nº 127.638, emitida em 23/12/2003 pela empresa Comfuorto Ind. e Com. de Acessórios Ltda., que teve o seu ICMS pago antecipadamente pelo DAE anexo, no valor de R\$1.613,78, quitado em 30/12/2003.

Ao final, pediu a Improcedência do Auto de Infração.

Em sua informação fiscal, o autuante repetiu as alegações do autuado e disse que as devoluções referem-se a vendas realizadas a contribuintes inscritos e a consumidores finais. Transcreveu os Arts. 651 e 653, que citam os procedimentos a serem adotados nas devoluções de vendas a contribuintes inscritos e a pessoas não obrigadas à emissão do documento fiscal. Aduziu que admitir a prática de entrada irregular de mercadorias "a título de devolução", sendo essa mercadoria sujeita a antecipação tributária e sua posterior saída sem o pagamento do tributo devido, traria um enorme prejuízo ao erário público. Disse que não poderia agir de outra forma, a não ser, ter desconsiderado essas entradas fictícias (não comprovadas) e cobrado o imposto pelo valor comercializado, com base no Art. 61, I do RICMS/97.

No que pertine à infração 2, ressaltou que além das notas fiscais das empresas Falsi e Falsi Ltda e Confuorto Ind. E Com. de Acessórios Ltda. mencionadas anteriormente, o contribuinte também adquiriu, não lançou e não apresentou nenhuma alegação, referente a nota fiscal nº 189013 de 22/12/03 da empresa União Comércio de Peças Ltda, constante na infração.

Assegurou que apresentou cópia de um Livro Contábil acessório, ou seja, deveria ter apresentado cópia de Livro Diário com o respectivo registro na Junta Comercial, fazendo com que merecesse fé suas alegações. Ressaltou que é devido o imposto pelo montante dos valores pagos, cuja origem não foi comprovada.

Concluiu dizendo que, em razão do contribuinte não apresentar nenhuma prova consistente, é favorável à manutenção do feito em sua totalidade.

Através do Acórdão JJF nº 0075-04/08, decidiu a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal pela Procedência Parcial do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

*"Na Infração 01 foi feito o lançamento fiscal, sob a acusação de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias feita por consumidor final, sem a devida comprovação, consoante a previsão contida no Art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei 7.014/96. Acrescentou que mesmo sendo mercadorias já pagas por antecipação tributária, teria o autuado de recolher novamente o imposto correspondente, para que tivesse direito ao crédito pela entrada da mercadoria supostamente devolvida.*

*Verifico que na descrição dos fatos no Auto de Infração, o autuante alegou que em razão do grande número de notas fiscais de devolução, anexou ao PAF, somente 10 (dez) notas fiscais de cada mês. Em que constato, às fls. 133 a 329 dos autos.*

*Vejo também, que foram juntadas ao processo planilhas relacionando notas fiscais de devolução de mercadorias por ele verificadas, no período fiscalizado de janeiro de 2004 a fevereiro de 2007, exceto fevereiro de 2006 (fls. 33 a 132). Ficando evidente que mesmo tendo sido juntadas por amostragens uma pequena quantidade de documentos fiscais, na constância da ação fiscal o autuante realizou exames nos documentos fiscais, como um todo.*

*Por outro lado, no ato da defesa, o contribuinte anexou notas fiscais de entradas, de outubro de 2004, fls. 394 a 557, não contestadas pelo autuante. Examinando referidos documentos, bem como aqueles acostados pelo autuante (fls. 133 a 329), observo que se trata de Notas Fiscais de devolução de mercadorias vendidas a consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas.*

*Observo que no presente caso, a acusação imposta no Auto de Infração foi a de utilização indevida de crédito do ICMS. Analisando todos os documentos fiscais juntados aos autos, constatei que em nenhum deles existe o destaque do imposto nestes termos exigido.*

*Examinando as cópias do livro Registro de Entradas colacionadas aos autos (fls. 383 a 392), constatei que não existe qualquer lançamento fazendo uso de crédito de ICMS. Apesar da acusação, vejo que o autuante não acostou ao processo as notas fiscais com destaque do imposto, bem como o livro fiscal registrando o seu crédito.*

*Constato que os art. 651, do RICMS-BA, trata dos procedimentos a serem adotados quando da devolução de mercadorias que tenham entrado no estabelecimento pelas pessoas obrigadas à emissão de notas fiscais e o 653 diz respeito ao estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou obrigada à emissão de nota fiscal.*

*As duas situações descritas acima, dentre outras, visam a possibilidade do estabelecimento que receber mercadoria em devolução, poder fazer uso do crédito do ICMS. Neste caso específico restou comprovado que o contribuinte não fez uso de qualquer crédito fiscal.*

*Analizando as notas fiscais de entradas acostadas ao processo, constatei que efetivamente, na grande maioria dos documentos o contribuinte deixou de cumprir as formalidades previstas nos §§ 1º e 2º do art. 653 do referido decreto, como por exemplo: deixou de exigir a declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução das mercadorias, com a indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu competente documento de identidade.*

*No meu entendimento, ficou demonstrado apenas, o descumprimento de obrigações acessórias, passível de aplicação de multa formal, o que o faço com arrimo no Art. 157 do RPAF/BA, aplicando a penalidade prevista pelo Art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 50,00.*

*Neste caso em comento, no meu entendimento, pelo volume de operações trazidas aos autos, com base no princípio contábil da relevância, a devolução média de quatro notas fiscais diárias não caracterizaria a omissão de saída para se cobrar o imposto a ser apurado de acordo com o art. 61, I, do RICMS/97, pretendida pelo autuante, referida na informação fiscal,*

(fl. 561). Além do mais a acusação nos autos é de utilização indevida de crédito do ICMS, fato que não ficou comprovado, haja vista que as cópias do livro juntadas às fls. 388 a 392, não indicam a escrituração de utilização de qualquer crédito fiscal relativo às notas fiscais objeto da autuação.

Concluindo, observo que as notas fiscais foram registradas no livro próprio. A incerteza vislumbrada pelo autuante, quanto a omissão de saída, suscitaria a realização de outro roteiro de auditoria, o de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, para se apurar se houve omissão de entradas. O que não ocorreu nesta ação fiscal. Infração subsistente em parte.

Com relação à infração 02, foi exigido o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo omitiu a saída de mercadorias tributáveis apurada através de entradas não registradas.

O contribuinte afirmou que os documentos relacionados no anexo do Auto de Infração como sendo notas não registradas, incluem treze notas fiscais emitidas pela empresa Falsi & Falsi Ind. e Com. de Peças e Acessórios Ltda., datadas de 22/12/2003.

Afirmou que o mesmo ocorreu com a operação amparada pela nota fiscal nº 127.638, emitida pela empresa Comfuorto Ind. e Com. de Acessórios Ltda. Disse que embora omitidas na escrituração fiscal, tiveram o seu pagamento regularmente lançado livro Caixa nº 02. Esclareceu que o valor de R\$ 9.610,47 inclui as notas de nº 127.638 no valor de R\$ 6.705,50 e nº 127.639 no valor de R\$ 2.904,97.

O contribuinte reconheceu que houve falha em seus controles por não lançar os documentos fiscais no livro Registro de Entradas. Neste sentido, entendo que caberia ao autuante aplicar as multas de 10% ou 1%, de acordo com as infrações correspondentes, previstas no art. 42, incisos IX e XI da Lei 7.014/96, do RICMS/96. Conforme o caso, se apurado fosse.

Investigando as peças processuais constatei que o sujeito passivo acostou cópias do livro contábil Razão, exercício de 2004 e registrou na conta caixa o pagamento de R\$ 9.451,93 feito em nome da Falsi e Falsi, em 22/01/2003, juntando, inclusive, comprovante de pagamento junto ao banco Bradesco (fls. 349 e 350). Constatai também, o registro na mesma conta caixa, do pagamento no valor de R\$ 9.610,47 em nome da F. Conforte, acompanhado do comprovante de pagamento ao mesmo banco Bradesco (fls. 348 e 351). Nos dois casos, estão consignados como contrapartida do lançamento a conta contábil 25601-3, evidenciando a existência de provisionamento processado anteriormente.

Não comprovou a contabilização atinente à nota fiscal nº 189013, de 22/12/03, da empresa União Comércio de Peças Ltda, incluída na infração.

A cobrança do imposto por presunção legal, admite prova em contrário, conforme previsão na própria norma.

Do exposto restou comprovado que o contribuinte realizou o registro dos documentos fiscais objeto da autuação em sua escrita contábil, exceto a nota fiscal nº 189013, de 22/12/03, da empresa União Comércio de Peças Ltda, incluída na infração.

Infração caracterizada parcialmente, remanescedo o débito no valor de R\$ 116,36 para a presente infração, e no valor de R\$ 50,00 para a primeira infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração”.

## VOTO

Reforma alguma merece a Decisão de Primeira Instância.

De referência à infração 1, restou demonstrado, nos fundamentos da Decisão recorrida, que em nenhum deles existe o destaque do imposto nestes termos exigido.

Da análise das cópias do livro Registro de Entradas colacionadas aos autos (fls. 383 a 392), ficou constatado, como mencionou a Decisão recorrida que “*não existe qualquer lançamento fazendo uso de crédito de ICMS*”, e, apesar “*da acusação, vejo que o autuante não acostou ao processo as notas fiscais com destaque do imposto, bem como o livro fiscal registrando o seu crédito*”.

No presente caso, o autuado não fez uso de qualquer crédito fiscal, a despeito de ter deixado de cumprir as formalidades previstas nos §§ 1º e 2º do art. 653 do referido decreto.

Daí porque, efetivamente, ficou comprovado apenas o descumprimento de obrigações acessórias, passíveis de aplicação de multa formal, o que foi feito corretamente pelo julgador de *primeiro* grau.

Impende observar que em razão do “volume de operações” acostadas aos autos, à luz do princípio contábil da relevância, tem-se que a devolução média de quatro notas fiscais diárias não tem o condão de caracterizar a omissão de saída para se cobrar o imposto a ser apurado, em face do que preceitua o art. 61, I, do RICMS/97.

Acresça-se a isso o fato de que a acusação nos autos é de utilização indevida de crédito do ICMS, o que não ficou comprovado, haja vista que, como bem salientou o *a quo* “*as cópias do livro juntadas às fls. 388 a 392, não indicam a escrituração de utilização de qualquer crédito fiscal relativo às notas fiscais objeto da autuação*”.

Outrossim, insta ressaltar que as notas fiscais objeto de autuação foram devidamente registradas no livro próprio, não sendo a incerteza vislumbrada pelo autuante, quanto a omissão de saída, condizente com o roteiro de auditoria utilizado no caso vertente.

No que concerne à infração 2, em face dos documentos e provas apontados, criteriosamente, na Decisão de primeiro grau, restou comprovado que o contribuinte realizou o registro dos documentos fiscais objeto da autuação em sua escrita contábil, com exceção da Nota Fiscal nº 189013, de 22/12/03, referente à empresa União Comércio de Peças Ltda., incluída na infração.

*Ex positis*, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo inalterada a Decisão de Primeira Instância em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 180503.0706/07-3, lavrado contra UNIÃO DISTRIBUIDORA DE PEÇAS LTDA. (UNIÃO PEÇAS), devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$116,36, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS