

PROCESSO	- A. I. N° 269141.0002/07-3
RECORRENTE	- BISCOITOS GUARANY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (PRODUTOS ALIMENTÍCIOS GUARANY)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF N° 0341-03/07
ORIGEM	- INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS
INTERNET	- 05/06/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0141-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. RETORNO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou demonstrada a regularidade nas notas fiscais emitidas a título de retorno de mercadorias cujas entregas não se efetivaram. Infração insubstancial. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Em se tratando de situação vinculada diretamente ao item precedente, a infração é insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (3ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS e aplicar multas por descumprimento de obrigação acessória.

Apesar de o Auto de Infração ser composto por seis irregularidades, apenas as seguintes infrações são objetos do presente Recurso:

INFRAÇÃO 1 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento. Na descrição complementar dos fatos, consta que o contribuinte emitiu notas fiscais de entradas a título de devolução de vendas de produção do estabelecimento, e se apropriou do respectivo crédito fiscal. Foi lançado ICMS no valor de R\$9.170,86.

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do ICMS retido, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Foi lançado ICMS no valor de R\$11.443,78.

O autuado apresentou defesa, sustentando que as mercadorias arroladas nas infrações acima não foram entregues aos destinatários e retornaram ao seu estabelecimento, conforme comprovam as notas fiscais (fls. 21 a 420) e as declarações emitidas pelos seus motoristas (fls. 482 a 685).

Na informação fiscal (fl. 689 – vol. II), o autuante manteve a ação fiscal em sua totalidade.

Consta, à fl. 1160, extrato SIGAT com dados de recolhimento do débito atinente às infrações 3 a 6 do lançamento tributário.

Por meio do Acórdão JJF N° 0341-03/07, as infrações 1 e 2 foram julgadas procedentes, sob o argumento de que não havia provas do retorno das mercadorias, já que as notas fiscais e as declarações dos motoristas não se constituíam em comprovações suficientes. Explicou a relatora que, para comprovar o retorno das mercadorias, “o autuado deveria ter exibido ao Fisco quando da ação fiscal, ou em sua impugnação, os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não foi recebida, consoante disposto no inciso V do supramencionado artigo 654”.

Inconformado com a Decisão proferida pela 3ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que o Acórdão JJF N° 0341-03/07 merece ser reformado.

O recorrente sustenta que, ao contrário do afirmado na Decisão recorrida, constam nas declarações de não entrega de mercadoria o motivo da devolução, o número da nota fiscal a que faz referência, a data, o nome e o cargo do signatário. Frisa que não há razão para se consignar o nome das empresas emissoras das notas, já que o documento fiscal a que faz referência traz todas as informações dessas empresas. Assinala que a causa do retorno de mercadoria não entregue ao destinatário deve ser consignada, sempre que possível, no quadro “Dados Adicionais” ou, não havendo espaço suficiente, no quadro “Dados do Produto”, consoante o disposto no § 1º do art. 654 do RICMS-BA. Ressalta que as notas fiscais acostadas ao processo evidenciam que, nos referidos quadros, não havia espaço suficiente para registrar a razão do retorno da mercadoria e, por esse motivo, foi utilizada uma declaração à parte. Diz que as informações contidas nas citadas declarações satisfazem todos os requisitos exigidos no art. 654 do RICMS-BA.

Enfatiza o recorrente que todas as operações encontram-se registradas na sua contabilidade, tendo sido os respectivos livros entregues ao autuante. Frisa que na defesa solicitou a realização de diligência, a ser efetuada em suas dependências e nas de seus clientes, a fim de comprovar as devoluções em tela. Diz que, na ação fiscal, o autuante apenas analisou os dados que constavam no corpo da nota fiscal e, equivocadamente, concluiu que a utilização do crédito fiscal era indevida. Destaca que, tendo em vista que as mercadorias retornaram ao seu estabelecimento, não existiu fato gerador do ICMS e, portanto, era indevida qualquer exigência neste sentido. Cita doutrina para embasar suas alegações.

Após frisar que consta no voto proferido em primeira instância que o fato apurado caracterizava um descumprimento de obrigação acessória, o recorrente conclui que a pena a ser aplicada é a pertinente à inobservância de obrigação acessória. Cita doutrina.

O recorrente se insurge contra a classificação dos seus documentos fiscais como inidôneos, pois o disposto no art. 209 do RICMS-BA prevê que somente serão considerados inidôneos os documentos fiscais cujas irregularidades forem de tal ordem que os tornem imprestáveis aos fins a que destinam. Frisa que as suas notas fiscais atendem a todos os quesitos regulamentares para a sua confecção e utilização e, portanto, não podem ser desconsideradas.

Ressalta que a utilização do crédito fiscal em tela está respaldada nos artigos 93, inc. VII, e 653 do RICMS-BA, cujo teor transcreveu. Diz que cabia ao autuante verificar, junto aos destinatários das mercadorias, se os retornos ocorrerem ou não.

Salienta que o fato de as devoluções terem sido consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques deixa evidente que as operações foram reais. Diz que considerar as devoluções para fins de levantamento quantitativo e desconsiderá-las relativamente às infrações contestadas equivale a utilizar “dois pesos e duas medidas”.

Protesta contra os juros moratórios aplicados, pois entende que os mesmos não poderiam ser superiores a 1% ao mês, conforme previsto no art. 161, § 1º, do CTN.

Diz que a multa aplicada nas infrações em tela tem o caráter de confisco. Afirma que a multa não poderia ser superior a 2%, considerando os atuais índices de inflação. Aduz que não descumpriu qualquer dispositivo legal, quando compensou os créditos fiscais *“apurados através de Decisão judicial em vigor naquele momento”*.

Ao finalizar, o recorrente solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo, requer a realização de diligência e protesta por todos os meios de prova admitidos em direito.

Ao exarar o Parecer de fls. 1191 a 1196, a ilustre representante da PGE/PROFIS, doutora Rosana Maciel Bittencourt Passos, ressalta que não há nos autos qualquer documento referente à ação judicial citada no Recurso Voluntário. Diz que, no seu entendimento, tal alegação é fruto de algum equívoco do recorrente.

Após transcrever o disposto no art. 654 do RICMS-BA, a Parecerista diz que a exigência contida nesse dispositivo regulamentar constitui uma obrigação acessória estabelecida para regularizar o trânsito da mercadoria em seu retorno ao estabelecimento remetente, e não para legitimar a apropriação do correspondente crédito fiscal. Menciona que o retorno da mercadoria autoriza a utilização do crédito fiscal, já que a operação de circulação não se concretizou.

Sustenta que, para glosar os créditos fiscais em questão, o autuante deveria ter exigido, do recorrente, a apresentação de elementos comprobatórios do não recebimento de importâncias debitadas ao destinatário das mercadorias que retornaram, conforme previsto no art. 654, V, do RICMS-BA. Frisa que, no entanto, o autuante não agiu dessa forma e, apenas com base no descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 654, § 1º, do RICMS-BA, deduziu o descumprimento de obrigação principal, sem envidar maiores esforços de fiscalização e criando presunção não prevista em lei. Diz que a primeira instância, seguindo essa mesma linha de raciocínio, inverteu o ônus da prova ao julgar as infrações em tela procedentes. Afirma que, a partir das notas fiscais e das declarações assinadas pelos motoristas, era possível ao autuante analisar cada operação, concluindo se efetivamente houve ou não o retorno das mercadorias.

Prosseguindo em seu Parecer, a ilustre Parecerista afirma que as exigências contidas nas infrações 1 e 2 não podem prevalecer, subsistindo apenas o comprovado descumprimento de obrigação tributária acessória, pela qual é cabível a multa correspondente.

Quanto aos acréscimos moratórios, afirma que os mesmos obedecem ao disposto no artigo 102, § 2º, II, da Lei Estadual nº 3.956/81. Explica que a norma contida no art. 161, § 1º, do CTN, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei disposta de modo diverso. Frisa que o disposto na Lei Federal nº 8.981/95 só se aplica aos tributos de competência da União.

Ressalta que as multas aplicadas no lançamento encontram-se previstas na Lei Estadual nº 7.014/96, não havendo qualquer sentido em se observar o limite de 2%, previsto na Lei nº 9.298/96, a qual é aplicável, exclusivamente, às relações de consumo.

Ao final, a Parecerista opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, para que seja a infração 2 julgada improcedente, e a infração 1 procedente em parte, com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Em despacho às fls. 1198 e 1199, o doutor José Augusto Marins Junior, procurador assistente da PGE/PROFIS, diverge do Parecer de fls. 1191/1196, pois considera que a Decisão recorrida deve ser mantida inalterada. Sustenta que o recorrente não comprovou o retorno das mercadorias relacionadas nas infrações 1 e 2. Diz que as declarações acostadas aos autos são insubstinentes para comprovar os retornos, pois não identificam a empresa que as emitiu, bem como são documentos emitidos de forma unilateral.

Afirma o ilustre procurador que não houve inversão do ônus da prova no lançamento ou na Decisão recorrida, já que foi o recorrente quem alegou o retorno das mercadorias e, portanto, cabia a ele a comprovação desse fato, com a apresentação da prova citada no art. 654, V, do RICMS-BA. Ao finalizar, o procurador opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, por maioria, vencido o relator, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, para o atendimento das seguintes solicitações:

- a) *como foram registradas e escrituradas, nos livros fiscais e contábeis, as notas fiscais de saídas e as correspondentes notas fiscais de devolução, cujas cópias se encontram inseridas às fls. 21 a 421 dos presentes fólios processuais?*
- b) *Há algum documento ou evidência probatória que indique ter o autuado recebido dos seus clientes os valores consignados nas notas fiscais de saídas cujos débitos foram cancelados por conta das devoluções documentadas através das notas fiscais de entrada?*
- c) *Considerando que os débitos fiscais glosados totalizam a cifra de R\$ 9.170,86, distribuídos pelo período de 23 meses (exercícios de 2002 e de 2003), questiona-se quanto representa, em termos percentuais, o montante das devoluções comparadas com o total das saídas efetivas, por mês, e o período que objeto do lançamento?*
- d) *Que o revisor proceda, ainda que por amostragem, junto aos clientes do autuado que se encontram localizados nos municípios de Valença e de Cruz das Almas, se efetivamente os destinatários confirmam ou não as devoluções documentadas nas notas fiscais anexas ao processo.*
- e) *Que o diligente, em conjunto com o responsável legal da empresa, ou por designação, junto ao responsável pela escrituração fiscal e mercantil, descrevam no Parecer técnico os procedimentos adotados pelo contribuinte para documentar as operações de devolução, em confronto da com as disposições da legislação fiscal, em especial o art. 654, § 1º, do RICMS/97, indicando ainda se a rotina atualmente adotada pelo sujeito passivo difere da anteriormente praticada.*

A diligência foi cumprida conforme o Parecer ASTEC N° 216/2008, fls. 1206 a 1209. Nesse Parecer, os quesitos acima foram respondidos da seguinte forma:

a) Partindo da operação de venda da mercadoria, que ensejaram as respectivas devoluções e consequentemente o crédito do ICMS, conforme Demonstrativo de fls. 1211 a 1216, verifica-se que os créditos glosados pelo autuante e descritos nas planilhas de fls. 13 a 18 foram lançados pelo autuado tanto a débito, como a crédito, nos respectivos Livros Fiscais de Saídas e Entrada de mercadoria, sendo as notas fiscais de venda registradas com o CFOP 511 ou 5101, e as devoluções, ou entradas, com o CFOP 131 ou 1201.

Quanto às notas fiscais apensadas ao processo às fls. 21 a 421, constata-se que foram todas emitidas pelo autuado referentes às devoluções de mercadorias, e que segundo informação prestada pela Sra. Maraíza, responsável pela empresa, o procedimento adotado era de que se houvesse algum motivo para a não entrega da mercadoria, o motorista do caminhão deveria preencher formulários onde constasse o motivo do não recebimento. Esclareceu ainda que, dificilmente a mercadoria era devolvida em parte com a emissão de nota fiscal de devolução pelo adquirente, razão porque 99% das devoluções foram emitidas pela próprio autuado, nas quais inclusive, não constam a assinatura de recebimento dos respectivos produtos nas nota fiscais de venda e retorno de mercadorias.

b) Na procura de evidência probatória que indicasse o recebimento de valores consignados nas notas fiscais de saídas, foram analisados exclusivamente os lançamentos efetuados a crédito da conta caixa ou clientes diversos (Ativo) e a débito das contas Devoluções de Vendas à Vista (Passivo), conforme demonstrativo em anexo (fls. 1211 a 1218), não sendo detectado nenhum lançamento que caracterizasse estorno ou recebimento de valores diversos correlacionados com as operações de venda e devolução de mercadorias. Mesmo assim, na tentativa de provar a veracidade de tais operações, foi efetuada, por amostragem, a correlação entre a declaração prestada pelo motorista da empresa no ato da entrega da mercadoria e a respectiva nota de retorno ou devolução, sendo observado que os dados descritos quanto a quantidade, valor, nome do motorista e placa do veículo transportador são coincidentes, conforme alguns exemplos abaixo:

[...]

c) [...] Somando-se as duas médias e dividindo por dois períodos (2002 e 2003), constata-se que o montante das devoluções comparadas com o total das saídas efetivas dos 23 meses representa 2,95%.

d) No que concerne a comprovação ou não das devoluções, junto aos clientes do autuado que se encontram localizados nos municípios de Valença e de Cruz das Almas, em confronto com o disposto no artigo 654, § 1º, do RICMS/97, foram observados diversos fatos impeditivos do cumprimento desta solicitação, conforme descrito no Demonstrativo de fl. 1210, tais como: os clientes do autuado são pessoas físicas sem inscrição estadual e pessoas jurídicas cadastradas na SEFAZ nas condições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (sem escrituração fiscal), empresas inaptas (inativas) e empresas já baixadas (com atividade finalizada).

e) Quanto ao cumprimento deste item foi solicitado à empresa um Parecer técnico sobre os procedimentos adotados pelo contribuinte para documentar as operações de devolução em confronto com o Art. 654, e como está sendo adotada a rotina atual. A empresa, através da Sra. Maraíza (responsável pelo setor fiscal) informou a diligente que o autuado efetua procedimento diverso do determinado no RICMS, entretanto faz seu controle e lançamento fisco contábil de forma que não traz prejuízo ao erário público, haja vista que utiliza-se dos créditos das devoluções cujas vendas estão devidamente registradas e com seus impostos recolhidos. Esclareceu que a prova do cancelamento das vendas e consequente emissão das respectivas notas de retorno ou devolução de mercadorias, estão embasadas nas declarações (fls. 482 a 658) passadas pelo motorista responsável pela entrega do produto aos diversos clientes da empresa, sendo vários os motivos que ensejaram tais devoluções, como por exemplo, falta de pagamento no ato da entrega, estabelecimento fechado ou inacessível, mercadoria em desacordo com o pedido, não cumprimento de acordo do ato da venda, responsável pelo pedido está viajando, recusa de recebimento por atraso na entrega, etc.

Notificado do resultado da diligência, o autuante não se pronunciou (fls. 1474).

Em 17 de fevereiro de 2009, dentro do prazo regulamentar de dez dias, o recorrente se pronunciou nos autos, alegando que o relatório elaborado pela ASTEC era muito extenso e detalhista e, desse modo, requeria a prorrogação do prazo para apresentar a sua manifestação.

Em 28 de abril de 2009, a ilustre representante da PGE/PROFIS, doutora Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante, procuradora do Estado, emitiu o Parecer conclusivo de fls. 1482 e 1483.

Inicialmente, a i. procuradora afirma que não há suporte legal para a dilação do prazo para o recorrente se pronunciar sobre a diligência realizada. Diz que a diligência foi realizada com o acompanhamento do recorrente, não tendo advindo ao processo qualquer documento que não fosse emitido pela própria empresa.

Diz a procuradora que o seu posicionamento sobre a matéria está em conformidade com o Parecer de fls. 1191 a 1196, da lavra da doutora Rosana Maciel Bittencourt Passos, divergindo, portanto, do despacho de fls. 1198 e 1199, do doutor José Augusto Martins Junior, pelo não

provimento do Recurso Voluntário. Afirma a ilustre procuradora que os argumentos a favor da improcedência da ação fiscal são os seguintes:

- apesar de o recorrente não ter seguido o regramento previsto no RICMS, as respostas dadas pela ASTEC aos quesitos formulados no pedido de diligência evidenciam que o procedimento adotado não trouxe prejuízo ao Estado;
- a diligência realizada comprovou que os créditos fiscais glosados pelo autuante foram objeto de lançamento em sua escrita fiscal, tanto a débito como a crédito;
- as notas fiscais de entradas eram emitidas pelo autuado e eram referentes a devoluções de mercadorias, sendo que essas devoluções nunca eram parciais, o que poderia ensejar a emissão de nota fiscal pela destinatária, bem como não consta assinatura de recebimento nessas mercadorias nas notas fiscais de saída;
- não consta na escrita do autuado nenhum registro de estorno ou recebimento de valores diversos relacionados a essas vendas e devoluções;
- foi apresentado na diligência correlação entre a nota de venda, a declaração prestada pelo motorista e a nota fiscal de retorno de venda – devolução;
- foi apresentado na revisão mais um indício de regularidade destas devoluções, que é a proporção entre as vendas normais e as devoluções, no percentual de 2,95%;
- os destinatários das mercadorias devolvidas se encontram em situações diversas de irregularidades, tais como: baixados, ineptos, não localizados, etc, o que de um lado dificultou o acesso do diligente em busca de provas das devoluções, porém, por outro lado, até justifica o fato de terem as mercadorias sido devolvidas;
- o funcionário do recorrente confessou o não cumprimento da formalidade prevista, porém esclareceu qual o foi o procedimento adotado e a regularidade dos pagamentos do ICMS.

Ao concluir o seu Parecer, a ilustre procuradora diz que restou comprovado que o uso do crédito fiscal glosado foi decorrente de devoluções, as quais, embora não tenham seguido as formalidades da legislação, ocorreram efetivamente e não geraram prejuízo para o erário. Opina pelo Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido)**

É objeto do presente Recurso Voluntário a Decisão recorrida que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado em decorrência de seis irregularidades, sendo que apenas as duas primeiras infrações foram contestadas pelo autuado, ora recorrente.

Inicialmente, afasto a alegação recursal pertinente à nulidade do Auto de Infração, uma vez que o presente lançamento de ofício foi lavrado em conformidade com a legislação aplicável, não havendo qualquer vício capaz de decretar a sua nulidade. Por seu turno, a Decisão recorrida foi igualmente proferida sem qualquer vício que a maculasse de nulidade. No que tange à presunção citada no Parecer da PGE/PROFIS de fls. 1191/1196, discordo do posicionamento da PGE/PROFIS, pois não houve a utilização de presunção na apuração do imposto exigido nas infrações em tela. Ademais, a solicitação de nulidade feita pelo recorrente não foi devidamente fundamentada.

Quanto ao pedido de dilação do prazo para pronunciamento sobre o Parecer ASTEC Nº 216/2008, alinho-me ao posicionamento externado pela doutora Sylvia Amoêdo, no seu Parecer de fls. 1482 e 1483, pois o prazo legal para pronunciamento é de 10 dias e, além disso, até o presente momento, já decorreram mais de 70 (setenta) dias o recorrido não se pronunciou.

No que tange à Decisão judicial citada no Recurso Voluntário, comungando com o entendimento da PGE/PROFIS, considero que se trata de um equívoco do recorrente, pois não há nos autos qualquer documento que comprove a existência da ação judicial citada pelo recorrente.

Adentrando no mérito, passo a apreciar as alegações recursais pertinentes à infração 1, a qual trata de utilização indevida de crédito fiscal em razão de não ter entrado a mercadoria no estabelecimento.

Alega o recorrente que os retornos das mercadorias estão comprovados pelas notas fiscais e pelas declarações acostadas ao processo.

As notas fiscais de saídas emitidas pelo recorrente são provas materiais da realização das operações de saídas de mercadorias nelas consignadas. Se por algum motivo (recusa de recebimento, erro no endereço, falta de pagamento, produto fora das especificações, etc.) essas mercadorias não forem entregues aos destinatários, elas deveriam ter retornado ao estabelecimento do remetente acompanhadas da nota fiscal originária. Nessa nota fiscal original, antes de iniciar o retorno da mercadoria, deveria ter sido consignado, pelo destinatário ou pelo transportador, o motivo da não entrega da mercadoria. Além dessas informações, deveria o remetente das mercadorias, quando exigido, exibir ao fisco elementos capazes de comprovar que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tinha sido recebida. Tudo isso, nos termos do disposto no art. 654 do RICMS-BA.

Comprovado o retorno das mercadorias, efetivamente não há o que se falar em pagamento do imposto, uma vez que a operação de circulação de mercadorias não ocorreu, conforme alegou o recorrente. Todavia, é necessário que haja prova incontestável de que as mercadorias retornaram ao estabelecimento remetente e, para comprovar esse efetivo retorno, o fisco exige a observância de diversas obrigações tributárias acessórias.

Analizando as comprovações apresentadas pelo recorrente, considero que elas não são capazes de comprovar o efetivo retorno das mercadorias. As declarações firmadas unilateralmente pelos motoristas não passam por qualquer controle fiscal e não se mostram capazes de invalidar o que foi consignado em notas fiscais de saídas. Por seu turno, as notas fiscais de entradas, emitidas pelo recorrente, necessitam de comprovação de que efetivamente as operações nelas descritas ocorreram.

O recorrente alega que as operações estão registradas em suas escritas. Porém, é necessário observar que o que foi registrado foi o retorno das mercadorias e a apropriação dos correspondentes créditos fiscais. Além das citadas notas fiscais de entradas e das referidas declarações firmadas pelos motoristas, o recorrente não apresentou, em todas as fases processuais, qualquer prova capaz de comprovar o retorno das mercadorias, o que era da sua competência comprovar.

Considerando que não há provas do retorno das mercadorias, as notas fiscais de entradas emitidas pelo recorrente passam, ao teor do disposto no art. 209, inc. V, do RICMS-BA, a ser classificadas como inidôneas, não se prestando ao fim a que se destinam, pois não se referem a efetivas operações de entradas de mercadorias.

Não procede a alegação recursal de que os retornos listados nas infrações em tela foram incluídos nos levantamentos quantitativos. Uma análise dos demonstrativos acostados às fls. 421 a 451 mostra que os levantamentos quantitativos foram de matérias-primas (açúcar, farinha de trigo e gordura), ao passo que os retornos citados pelo recorrente foram referentes a produtos acabados (biscoitos). Dessa forma, não houve a utilização de “dois pesos e duas medidas”, como tenta fazer crer o recorrente.

Não obstante o excelente trabalho realizado pela ASTEC, considero que na diligência não foi trazida ao processo prova capaz de atestar o efetivo retorno das mercadorias ao estabelecimento do recorrente, senão vejamos:

a) No primeiro item da diligência, foi informado que os valores correspondentes às saídas e aos retornos das mercadorias foram lançados nas escritas fiscal e contábil do recorrente, tanto a débito como a crédito.

Essa constatação nada de novo traz ao processo, pois não se tinha dúvida que os valores estavam lançados. Tanto eles estavam lançados, que o autuante, acertadamente, os glosou.

b) No segundo item da diligência, foi informado que não foi *detectado nenhum lançamento que caracterizasse estorno ou recebimento de valores diversos correlacionados com as operações de venda e devolução [retorno] de mercadorias*. Prosseguindo, a diligenciadora diz que, *na tentativa de provar a veracidade de tais operações, foi efetuada, por amostragem, a*

*correlação entre a declaração prestada pelo motorista da empresa no ato da entrega da mercadoria e a respectiva nota de retorno ou devolução.*

Tentando interpretar o dito acima, depreendo que na escrituração fiscal e contábil do recorrente não tinha prova do recebimento de valores ou estornos referentes aos retornos listados na autuação. Ora, se não havia prova de que o autuado recebeu pagamento pelas vendas realizadas ou que os adquirentes das mercadorias devolveram o pagamento, está, no meu entendimento, caracterizada a acusação.

O fato de serem os dados das notas fiscais coincidentes com as correspondentes declarações nada comprova, pois a nota fiscal de entrada foi emitida de forma unilateral pelo recorrente, ao passo que as declarações dos motoristas são emitidas a seu talante.

- c) Efetivamente, o percentual do retorno de mercadorias, em comparação com as vendas totais do estabelecimento, era baixo (2,95%). Esse percentual apurado é apenas um dado subsidiário à Decisão da lide, pois, por si só, ele é incapaz de descharacterizar a infração.
- d) O quarto item da diligência não foi possível ser atendido, pois os adquirentes das mercadorias eram pessoas físicas sem inscrição estadual e pessoas jurídicas cadastradas como microempresa ou como empresa de pequeno porte, bem como empresas inaptas (inativas) e já baixadas.

Examinando os demonstrativos acostados ao processo pela diligenciadora (fls. 1258/1287), observa-se que a quase totalidade das inaptidões e das baixas de inscrição ocorreu em períodos não abarcados pelas infrações 1 e 2. Ademais, tomando por base as informações dos motoristas, não vislumbro como se correlacionar os retornos listados na autuação com as inaptidões e baixas de inscrição cadastral.

- e) Quanto ao Parecer técnico sobre os procedimentos adotados, considero que nele, além de o preposto do recorrente confessar o cometimento da irregularidade, não foi trazido qualquer argumento ou prova nos capazes de deixar patente que os retornos ocorreram. Nesse Parecer foi informado que *as provas do cancelamento das vendas e consequente emissão das respectivas notas de retorno ou devolução de mercadorias estão embasadas nas declarações (fls. 482 a 658) passadas pelo motorista responsável pelo entrega do produto aos diversos clientes da empresa.*

Uma Nota Fiscal de Saída, Mod. 1, regularmente emitida e que foi utilizada para acobertar o trânsito de mercadorias tributáveis não pode ter os seus efeitos anulados por uma mera declaração firmada pelo motorista transportador das mercadorias. Para que essa declaração viesse a anular o débito lançado nos livros fiscais próprios quando da emissão da nota fiscal de saída, seria necessário que houvesse provas robustas de que a operação comercial não tinha se concretizado, o que entendo não ter ocorrido no caso em tela.

No que tange à infração 2 – falta de recolhimento do ICMS retido –, observo que essa exigência fiscal foi uma decorrência do não reconhecimento dos retornos listados na infração anterior. Considerando que as operações de retornos relacionadas na infração anterior não restaram comprovadas, a infração em tela subsiste integralmente, conforme acertadamente decidiu a primeira instância.

Quanto ao cálculo dos acréscimos moratórios, ressalto que o critério utilizado no Auto de Infração está previsto no art. 102, § 2º, II, da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB). Conforme explicado no primeiro Parecer da PGE/PROFIS, o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, e na Lei Federal nº 8.981/95 não se aplica aos processos administrativos fiscais do âmbito estadual.

As multas indicadas na autuação estão corretas e são as previstas na legislação para as infrações que foram imputadas ao recorrente, não cabendo a este colegiado apreciar as questões pertinentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto, respeitosamente, divirjo do opinativo da ilustre representante da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir do entendimento externado pelo ilustre conselheiro relator em seu voto, unicamente no que diz respeito à questão de mérito, vez que, no tocante às questões de ordem preliminar acompanho seu posicionamento.

A questão que se discute nestes autos relaciona-se à utilização tida como irregular de crédito fiscal de ICMS através de notas fiscais emitidas a título de devoluções de vendas (infração 1) e, como segunda infração, a falta de recolhimento do imposto considerado como retido na fonte e destacado nos documentos fiscais das vendas anuladas, indicadas na infração anterior.

Entendeu o ilustre relator que apesar das notas fiscais de saídas emitidas se constituírem em meio probante da realização das operações nelas consignadas, e que, se por algum motivo essas mercadorias deixaram de ser entregues ao destinatário, deveria o remetente, neste caso o recorrente, ter procedido na forma prevista pelo artigo 654 do RICMS/BA. Ora, assim está expresso na referida norma regulamentar:

*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 - exhibir 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".*

Da análise da norma acima transcrita, vejo que, sob os aspectos formais, o recorrente atendeu a todos os requisitos necessários a operacionalização do retorno das mercadorias não entregues aos destinatários, visto que foram emitidas notas fiscais de entradas vinculadas ao documento originário, ocorreram os respectivos registros e foram mantidas arquivadas as 1<sup>a</sup> vias das notas de saídas originárias. Existe, também, declaração do motorista/transportador das mercadorias, indicando os motivos que deram margem à não efetivação da entrega das mercadorias. Aliás, não se pode considerar que essas declarações foram “firmadas unilateralmente pelos motoristas” vez que, não ocorrendo a entrega, por exemplo, por falta de pagamento no ato da entrega, como se constata na grande maioria, impossível seria obter-se uma declaração neste sentido por parte do destinatário. Importante ainda destacar que nos trajetos dos veículos, na grande maioria dos casos, não existem postos fiscais para visar o documento fiscal.

Quanto à exibição ao fisco de elementos comprobatórios de que as importâncias eventualmente debitadas ao destinatário não tenham sido recebidas, isto não ocorreu, primeiro porque não consta dos autos intimação expedida pelo autuante neste sentido, além do que, não houve por parte do autuante exame na escrita contábil do recorrente com tal objetivo.

Por outro lado, do ponto de vista material, caberia, neste caso, no meu entender, ao autuante fazer prova de que o retorno das mercadorias não entregues aos destinatários não se efetivou.

Analizando os elementos que integram os autos, particularmente a diligência da ASTEC/CONSEF, fica evidente que o procedimento do recorrente quando emite as notas fiscais de vendas, efetua o lançamento como sendo venda a vista e como contrapartida a conta Vendas de Produtos. No momento do cancelamento da operação, ou seja, quando do retorno das mercadorias não entregues, é feito o estorno do lançamento, dentro do mesmo período de apuração e, em grande

parte, na mesma data, consoante se verifica no documento de fl. 1210 da lavra da ASTEC. Vejo que, para se comprovar que essas operações de fato se concretizaram, deveria ter ficado consignado nos autos, que as importâncias lançadas a débito da conta Caixa tiveram destinação efetiva, ou seja, foram utilizadas para pagamento de obrigações diversas ou foram depositadas em conta bancária, situações estas, não demonstradas nos autos.

Outros fatores que me convenceram de que não ocorreu qualquer irregularidade nas emissões das notas fiscais de entradas, as quais tiveram como único objetivo cancelar operações não efetivadas, relacionam-se ao fato de que:

- a) segundo demonstrado pela ASTEC às fls. 1211 a 1216, o universo dessas notas é insignificante se comparado ao volume das operações efetivadas, ou seja, existem meses que ocorreram apenas duas ou três operações canceladas e em valores pouco significativos;
- b) em termos percentuais, essas notas fiscais de devoluções representam apenas 2,95% do total das operações realizadas, o que, convenhamos, não representa nenhum absurdo, levando em conta a atividade desenvolvida pelo recorrente, cuja operacionalização e concretização das vendas, demanda do deslocamento em veículos às várias localidades em que se situam os compradores e;
- c) o tipo da mercadoria comercializada, podendo ocorrer quebras ou qualquer outra ocorrência imprevisível que impossibilite a concretização da entrega das mercadorias.

Pelo exposto e em consonância com o Parecer PGE/PROFIS de fls. 1482/1483, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que sejam julgadas improcedentes as infrações 1 e 2 do presente Auto de Infração, significando salientar que pelo fato da exigência fiscal da segunda infração estar diretamente relacionada com a primeira, valem para ambas os argumentos aqui suscitados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269141.0002/07-3, lavrado contra **BISCOITOS GUARANY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (PRODUTOS ALIMENTÍCIOS GUARANY)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$110,42, acrescido das multas de 60% sobre R\$69,62 e 70% sobre R\$40,80, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, alínea “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$190,00**, previstas nos incisos XX e XXII da mencionada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Carlos Fábio Cabral Ferreira, Fauze Midlej, Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Álvaro Barreto Vieira

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS