

PROCESSO	- A. I. Nº 299324.5828/07-7
RECORRENTE	- GE-JOTA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALILEMTÍCIOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0055-03/08
ORIGEM	- INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET	- 23/02/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0002-12/10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a)** FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS DETERIORADAS. É exigível o estorno ou anulação do crédito fiscal correspondente às mercadorias deterioradas. Refeitos os cálculos, o valor originalmente apurado ficou reduzido. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado deixou de comprovar o direito à utilização dos créditos fiscais. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/99. O Auto de Infração, lavrado em 27/09/2007, exige ICMS no valor de R\$118.926,54, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas, nos exercícios de 2005 e 2006. Valor do débito: R\$47.575,78.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação. O contribuinte emitiu várias notas fiscais tendo como natureza da operação devolução e como destinatário o próprio contribuinte, não existindo na documentação prova inequívoca de devolução da mercadoria, conforme determina o art. 653 do RICMS/BA. Valor do débito: R\$71.350,76.

Após análise dos argumentos apresentados pelo autuado e pelo fiscal autuante, bem como após diligência fiscal, a 3ª JJF pronunciou a seguinte Decisão (fls. 458/462).

Inicialmente, foram rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas da peça defensiva. No que diz respeito de que a matéria objeto da autuação encontrava-se sob consulta formulada à DITRI, houve a observância de que as respostas às mencionadas consultas indicam que o autuado deveria efetuar as devoluções dos produtos observando o que estabelece o RICMS/BA, sendo exarados os Pareceres em 30/05/2003 e 25/05/2007, anexados ao PAF pelo contribuinte, enquanto o presente Auto de Infração foi lavrado em 27/09/2007, em razão da empresa não ter observado os procedimentos estabelecidos no mencionado Regulamento do ICMS quanto às devoluções de mercadorias. Em relação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, foi ressaltado que em *nenhum momento houve impedimento à utilização dos créditos fiscais, mas, devido à falta de cumprimento de obrigações previstas na legislação, o contribuinte deixou de comprovar o direito à utilização dos mencionados créditos fiscais em questão*.

Foi rejeitado o pedido de diligência com base no art. 147, inciso I, entendimento de que os elementos contidos nos autos eram suficientes.

No mérito e quanto a primeira infração que trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas, nos exercícios de 2005 e 2006, foi observado que o levantamento fiscal foi efetuado com base em notas fiscais de saídas e nos lançamentos efetuados no livro Registro de Saídas, relativamente à baixa de estoque, e os valores foram lançados na coluna sem débito do imposto, tendo sido alegado pelo defensor que reconhece o erro, não no valor cobrado e sim de R\$47.675,78 menos R\$2.340,13 que é igual a R\$45.335,65. Por sua vez, o autuante concorda que no mês de maio de 2006 foi lançado a débito um valor de R\$2.340,13 (conforme fotocópia do RAICMS à fl. 443), que corresponde ao valor no demonstrativo referente ao crédito fiscal não estornado. Considerando que este valor lançado a débito equivale a um estorno de crédito, a autuante concorda com a alegação defensiva de que o valor da infração 01 deve ser reduzido para R\$45.335,65.

Não foi acatada a conclusão da autuante quanto à possibilidade da não existência de produtos deteriorados, uma vez que o contribuinte reconheceu o equívoco cometido, estando comprovado à fl. 443 dos autos que houve o lançamento somente do débito de R\$2.340,13, ficando alterado o imposto exigido nesta infração para R\$45.235,65 e não R\$45.335,65, tendo em vista que houve erro de cálculo do autuante e do autuado ao deduzir do valor comprovado do débito originalmente apurado. Infração subsistente em parte.

No que se refere à infração 2 (exigência de ICMS, por utilização indevida de crédito fiscal a título de devoluções de mercadorias que foram acobertadas por notas fiscais de entradas, emitidas pelo autuado, sem conter as indicações necessárias à comprovação das operações realizadas), foi entendido, após análise, que as respostas da DITRI nos Pareceres de fls. 437 a 442 foram no sentido de que o contribuinte deveria observar os procedimentos estabelecidos na legislação, sendo reproduzidos os artigos do RICMS/BA pertinentes à matéria. Que na Decisão deste CONSEF, citada pelo defensor, consta na ementa que se trata de devoluções e que o procedimento do autuado está de acordo com a legislação vigente, não sendo o caso em exame, já que o autuado não cumpriu o que determina a legislação, relativamente aos dados que deveria constar nas notas fiscais emitidas para comprovar as mencionadas devoluções, e os cálculos apresentados pelo autuado à fl. 432 seriam analisados se as devoluções fossem consideradas dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação, ou seja, os documentos fiscais foram emitidos (fls. 86 a 280) com omissão de dados, a exemplo do número, série e data do documento fiscal originário, o que não permite confrontar a mercadoria vendida com a devolvida.

Transcrevendo as determinações do art. 653, § 2º, I, II e III, do RICMS/BA, houve a conclusão de que não mereciam prosperar as alegações defensivas, já que a legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadorias ao cumprimento de obrigações acessórias com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, e não se trata de impedir o uso do crédito fiscal nem de aplicação da analogia prevista no art. 108 do CTN, como argumentou o autuado, mas ao fato de não ter sido comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por ele utilizados. E, pelas notas fiscais de entradas emitidas com essa finalidade, não há qualquer possibilidade de apurar em relação às mercadorias devolvidas, data e número do documento fiscal originário, além do seu valor, sobre o qual foi calculado o imposto creditado, impossibilitando, consequentemente, apurar se está correto o valor do crédito lançado no livro fiscal. A infração foi mantida em sua totalidade.

Intimado para tomar ciência da Decisão proferida do 1º Grau, a empresa ingressa com Recurso Voluntário (fls. 489/496)

Inicialmente, ratifica todos os termos da peça defensória inicial, inclusive a arguição ainda em caráter preliminar da nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que a matéria objeto da ação fiscal encontrava-se sob consulta prévia, conforme Processo nº 079246/2007-6, cujo Parecer de nº 5433/2007 teve sua lavra final em 25/05/2007, sendo que somente meados do mês seguinte, mesmo período em que foi iniciada a ação concedido o prazo de 20 dias (art. 63, do RPAF/BA) para regularizar pela Consulta Fiscal. Diz que pela simples análise do termo de iní-

para Apresentação de Livros e Documentos, não foi respeitado o prazo fixado de 20 dias a partir da ciência da resposta da consulta formulada, ficando, desta forma, impedido de apresentar denúncia espontânea ou correções em sua escrita, objetivando se adaptar à resposta da consulta.

No mérito e em relação à infração 2 – utilização indevida crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias deterioradas, sem a devida comprovação, insurge-se contra a Decisão recorrida entendendo que as obrigações acessórias previstas no art. 653, do RICMS/BA, não se constituem em elemento desqualificador da operação, uma vez que a legislação prevê como pressuposto da legitimidade apenas a prova inequívoca da devolução, o que foi amplamente suprido pela emissão das competentes notas fiscais - série 1, regularmente emitidas na forma prevista no artigo 653 da norma regulamentar, atestando de forma eficaz a legitimidade da operação.

E, para que se pudesse comprovar de maneira inequívoca a fidedignidade das operações de devolução, solicita que o processo seja convertido em diligência, e determinado que preposto estranho ao feito proceda à verificação, por amostragem, das devoluções das mercadorias deterioradas, e as suas respectivas correspondências com as notas fiscais de saídas, inclusive com a verificação se é possível que se faça mediante o cotejamento, ou outro meio, a indicação do adquirente, comprovando que ocorreu apenas o descumprimento da obrigação acessória pela falta de identificação, no verso do documento fiscal, dos cedentes das mercadorias devolvidas. Observa que não se justifica o estorno do crédito fiscal relativo ao desfazimento da operação, em face do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Observa, em seguida, que a 3<sup>a</sup> JJF, na sua Decisão, “*descartou a hipótese suscitada pela autuante, no sentido de que não teria havido a deterioração dos produtos e, por consequência, a efetiva devolução dos mesmos*”.

Lembra, ainda, mesmo pacificado o entendimento quanto à ocorrência da devolução das mercadorias deterioradas, que diante das determinações do art. 63 do RPAF/BA poderia, tempestivamente, proceder à devida regularização dos documentos, dentro do prazo de 20 dias da ciência do Parecer final sobre a consulta formulada, o que não pode realizar.

Pelo exposto, requer a reconsideração da Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF e que o Auto de Infração seja declarado nulo ou parcialmente procedente com a conversão da infração 2 em multa formal de uma UPF “*por estar alicerçado em total desamparo e contradição aos elementos comprobatórios ora suscitados, prejudicando de forma inquestionável a aplicabilidade dos dispositivos legais utilizados na fixação da base de cálculo, gerando um levantamento fictício e sem sustentação legal, pois não amparado nos ditames da lei, acarretando um claro e irrecuperável prejuízo para o autuado*”.

Requer, por fim, o direito de provar tudo quanto aqui alegado, por todos os meios admitidos em direito, inclusive laudos periciais expedido por perícia técnica designada por este órgão, revisões fiscais, documentos ou testemunhas, na melhor forma da lei.

O processo foi inscrito em Dívida Ativa (fl. 480). Em 05/01/09 a empresa se manifesta (fls. 501/503) contra esta inscrição. A PGE/PROFIS, após análise das peças que compõem o processo e das razões manifestadas pelo contribuinte, observa que o Recurso Voluntário apresentado foi tempestivo e solicita que se tomem os procedimentos legais para que o autuado não sofra danos quanto à errônea inscrição (fls. 564 e 654 verso)

No seu Parecer, da lavra da nobre procuradora Dra. Maria Dulce Baleiro Costa (fls. 568/569), esse Órgão Jurídico, após indicar as infrações e as razões apresentadas pelo recorrente, entende que, quanto à nulidade suscitada, não restou comprovado que a ação fiscal foi iniciada no prazo de vinte dias após a intimação do contribuinte da resposta à consulta referente à matéria da infração 1, pois o que consta nos autos é que o Parecer é de 25/05/2007 e a ação fiscal foi iniciada em 19/06/2007, não existindo qualquer comprovação, por parte do re do resultado da mesma em junho de 2007. Assim, não vislumbrava :

Em relação à infração 2, discorda do argumento de defesa quanto ao seu entendimento de que as exigências regulamentares a respeito do procedimento para devolução de mercadorias por consumidor são meramente formais, não desqualificando a devolução acompanhada da respectiva nota fiscal. Observa que razão assistiria ao recorrente, caso fosse possível, ao menos, fazer a correlação entre os cupons fiscais das operações originais com as notas fiscais de entrada por devolução. Porém, no presente caso, nas notas fiscais não existem elementos mínimos para tal cotejamento.

Diante do exposto, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Esta CJF (fl. 570), após análise das peças processuais, visando dirimir qualquer dúvida, decidiu converter o presente processo em diligência à SAT/DITRI para que fosse apensada, aos autos, cópia da Consulta formulada pela empresa com a data de sua ciência.

A SAT/DITRI prestou o seguinte esclarecimento (fl. 575): *Em resposta á diligência de fls. 572, informamos que a consulta formulada pelo recorrente foi respondida através do Parecer GEPOT nº 5433/2007, de 28/05/07, e consta no Sistema de Controle de Pareceres Tributário – CPT desta SEFAZ como data de ciência ao contribuinte, 04/06/2007, conforme documentos em anexo (fls. 576/579).*

Manifestando-se, a PGE/PROFIS, diante da informação prestada pela SAT/DITRI, bem como em obediência às determinações do art. 62, do RPAF/BA, entende que a infração 1 deve ser julgada nula.

No tocante à infração 2, mantém os termos do Parecer anterior.

A procuradora, Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante, ratifica o Parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleiro Costa em relação à infração 1, pois entende que ficou provado que, à época do início da ação fiscal, o contribuinte ainda se encontrava dentro do prazo legal de 20 dias para, espontaneamente, exercer o seu direito de recolher o imposto devido. Ressalta que tal posicionamento se baseia não somente no art. 62, do RPAF/BA, mas, também, nos princípios processuais da ampla defesa, do contraditório e na moralidade e fidelidade administrativa.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância deste Colegiado e, consequentemente, de desonerá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O recorrente trouxe, como preliminar, a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que a matéria objeto da ação fiscal encontrava-se sob consulta prévia (processo 079246/2007-6), cujo Parecer de nº 5433/2007, teve sua lavra final em 25/05/2007, sendo que, somente foi notificado da Decisão em meados do mês seguinte, mesmo período em que foi iniciada a ação fiscal, não lhe sendo, portanto, concedido o período de 20 dias para regularização dos fatos objeto da Consulta.

Em primeiro lugar, é necessário que se tenha em mente de que a consulta formulada tratou de procedimentos a serem realizados quanto à devolução de produtos deteriorados, já que o recorrente, atacadista de leite e laticínios, encontrava-se com dúvidas a respeito destes procedimentos. Em segundo, a consulta somente produz efeito, exclusivamente, em relação à matéria consultada (art. 62, do RPAF/BA – Decreto nº 7.629/99).

Em assim sendo, como a infração 2 diz respeito à devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final sem a devida comprovação, não tratando, portanto, da acusação decorrente de créditos indevidos em face de mercadorias deterioradas, a consulta não pode ser alegada, como quer o recorrente, para ser tomada como motivadora de nulidade de

Após tais colocações, me volto à nulidade arguida em relação à infi

O art. 26, do RPAF/BA determina que se considera iniciado o proce

lavratura do Termo de Início de Fiscalização (inciso II) ou da intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização (inciso III). Entretanto, para que tal termo se revista de eficácia, é necessário que seja dado a conhecer ao contribuinte. Somente a partir desta data é que se pode considerar iniciado o procedimento fiscal, inclusive à luz das determinações do Código de Processo Civil - CPC, que assim determina no seu art. 240: “*salvo disposição em contrário, os prazos para as partes, para a Fazenda Pública e Ministério Público contar-se-ão a partir da intimação*”. Isto porque uma intimação “é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, para que faça ou deixe de fazer alguma coisa”, na dicção do art. 234, do citado CPC. E assim não poderia deixar de ser diante dos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Ao analisar o Termo de Intimação (fl. 8), lavrado pela autuante para dar início à ação fiscal, de fato, ele está datado de 19/6/2007. No entanto a sua ciência somente se deu em 10/7/2007. Diante do acima exposto, a ação fiscal teve início em 10/7/2007.

O recorrente insiste em seu Recurso Voluntário de que somente teve ciência da resposta da Consulta formulada em meados de junho de 2007, sem, em qualquer momento, indicar a data. Visando dirimir qualquer dúvida em relação ao fato, os autos foram remetidos à SAT/DITRI para esclarecimentos. Esta informou que a consulta formulada pelo recorrente foi respondida através do Parecer GEPOT nº 5433/2007, de 28/05/07 e sua ciência se deu em 04/06/2007 (segunda-feira), conforme documento que anexou ao processo (fl. 579).

Em vista desta informação, o prazo de 20 dias para que o recorrente ajustasse seus procedimentos à resposta dada pela SAT/DITRI começou em 5/6/2007 (terça-feira) e terminou em 25/6/2007 (segunda feira já que 24/6/2007 foi domingo), tudo conforme determinações do art. 22 e seu § 1º, do RPAF/BA. Como o início da ação fiscal se deu em 10/7/2007, não há que se falar em cerceamento de defesa, nem impedimento do recorrente, espontaneamente, ter ajustado os seus procedimentos à norma tributáriaposta dentro deste Estado e conforme respondido pela SAT/DITRI. Teve não somente os 20 dias determinados pelo art. 62, II, do RPAF/BA, mas sim 34 dias.

Em vista do exposto, a nulidade arguida em relação à infração 1 não pode ser acatada.

Como não houve argumentos sobre a matéria fática da infração, a Decisão de Primeira Instância é mantida, não se dando provimento ao Recurso Voluntário interposto quanto a este específico item.

A infração 2 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação.

Em relação à nulidade arguida, conforme já exposto, a consulta formulada não produz efeito para esta infração, já que ela tratou de procedimentos acerca da devolução de produtos deteriorados, e não da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação.

Preliminarmente, rejeito o pedido de diligência requerido pelo recorrente diante do meu convencimento sobre a presente lide e diante das provas processuais, tudo com base nas determinações emanadas do art. 147, I, “a”, do RPAF/BA (*Deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável*). Afora que cabe ao recorrente, e não à Secretaria da Fazenda, indicar os adquirentes das mercadorias devolvidas.

No mérito, o recorrente diz que reitera toda a sua argumentação exposta na sua defesa inicial. Toda esta argumentação foi, de maneira clara e minuciosa, analisada pelo Conselheiro Presidente do Colegiado. Qualquer análise neste momento seria, apenas, repetição.

Insurge-se, em seguida, contra a Decisão recorrida entendendo que as obrigações acessórias previstas no art. 653, do RICMS/BA, não se constituem em elemento desqualificador da operação, uma vez que a legislação prevê como pressuposto da legitimidade apenas a prova inequívoca da devolução. Entende que esta devolução foi suprida pela emissão das competentes notas fiscais - série 1, regularmente emitidas na forma prevista no artigo 653 da citada norma regulamentar.

Afirma, ainda, não haver justificação o estorno do crédito fiscal relativo ao desfazimento da operação, em face do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Diz, também, que a 3<sup>a</sup> JJF desqualificou sua afirmativa de ter existido a deterioração dos produtos e, por consequência, as suas efetivas devoluções.

Discordo do recorrente quando afirma de que a Decisão da JJF se pautou, unicamente, em observar o descumprimento de uma obrigação acessória para cobrar o imposto. O art. 653, do RICMS/BA é expresso que o contribuinte poderá creditar-se do imposto da mercadoria devolvida por não contribuinte, entre outros que indica, , **desde que haja prova inequívoca da devolução**. E, para que esta prova seja inequívoca é necessário seguir procedimentos, indicados no seu § 2º, sem os quais perde-se todo o encadeamento da operação, não havendo como se comprovar, como bem pontuou a JJF, a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias. Portanto, aqui não se trata do impedimento do uso do crédito fiscal, nem tampouco, a não observância do princípio da não-cumulatividade. Mas sim, a regularidade e a correção dos créditos fiscais utilizados pelo Recorrente. Pela análise das notas fiscais de devolução (fls.86/280) em nenhuma delas constam o número, a série, a subsérie e a data dos documentos fiscais originários (notas fiscais de vendas), o valor total ou o relativo à parte devolvida, objetivando o cálculo do imposto a ser creditado, o motivo da devolução, impedindo, desta forma, qualquer tipo de vinculação de uma operação de venda com a de devolução e, consequentemente, se determinar a correção do valor do crédito lançado no livro Registro de Entradas.

Em vista do exposto, ao contrário do que afirma a empresa, o levantamento fiscal não tem caráter fictício, nem foi elaborado sem sustentação legal.

Por fim, quanto à solicitação de que a infração seja convertida em multa de uma UPF por descumprimento de obrigação acessória, ressalto que não se pode dar guarida a este pedido, uma vez de não ter sido provada, de forma inequívoca, pela empresa, a correção do seu procedimento. Desta forma, o que deve nesta ação fiscal ser exigido é o imposto, utilizado indevidamente em forma de crédito fiscal.

Por tudo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299324.5828/07-7, lavrado contra **GE-JOTA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$116.586,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA