

A. I. Nº - 269133.0602/13-9  
AUTUADO - MAXBOM SUPERMERCADO LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ CÍCERO DE FARIAS BRAGA  
ORIGEM - INFAZ TEXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 19.12.2013

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0311-01/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS POR CONSUMIDOR FINAL. O contribuinte não procedeu na forma regulamentar o registro das operações e não carrou aos autos provas da materialidade das devoluções. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Autuado elide parcialmente a autuação ao comprovar que recolhera parte do valor exigido antes do início da ação fiscal. Autuante acatou a argumentação defensiva. Infração parcialmente subsistente. b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. 4. ARQUIVO MAGNÉTICO. FALTA DE ENTREGA. CONTRIBUINTE REGULARMENTE INTIMADO. MULTA. A legislação prevê aplicação de multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos, ou em decorrência de sua apresentação com informações divergentes dos documentos fiscais correspondentes ou omissão de dados. Infração subsistente. 5. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. No levantamento levado a efeito pelo autuante foi arrolada, exclusivamente, a mercadoria *pizzas recheadas*, cujas operações de saídas, de fato, são tributadas normalmente. Infração subsistente. Rejeitada a nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de diligência, com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/06/2013, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$57.808,91, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.502,79, acrescido

da multa de 60%. Consta que faltou declaração do consumidor final não contribuinte do ICMS, conforme § 2º do art. 653 do RICMS aprovado pelo Dec. 6.284/97 para que houvesse prova inequívoca das devoluções;

2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas para fins de comercialização, nos meses de agosto e dezembro de 2009, janeiro, fevereiro, agosto a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$20.883,77, acrescido da multa de 60%. Consta que, conforme Demonstrativo (anexo 02), onde constam as notas fiscais não antecipadas e cópias de planilhas elaboradas pelo próprio contribuinte, onde constam as notas fiscais antecipadas e o cálculo do ICMS recolhido;

3. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas à comercialização, no mês de junho de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.425,28, acrescido da multa de 60%;

4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro de 2009, setembro e dezembro de 2010, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$763,93, correspondente ao percentual de 10% do valor comercial das mercadorias;

5. Forneceu informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% ( um por cento ) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas, nos meses de janeiro a abril, junho, julho, setembro a novembro de 2008 e janeiro de 2009, sendo imposta multa no valor de R\$21.057,33;

6. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro a junho, setembro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.175,81, acrescido da multa de 60%. Consta que, *conforme Saídas de ECF (arquivo 60R), constantes no demonstrativo (anexo 06).*

O autuado apresentou defesa (fls. 410 a 419) consignando que a autuação é parcialmente improcedente.

Alega que o autuante promoveu a uma série de acusações fiscais indevidas, imputando-lhe várias infrações que, em verdade, jamais existiram. Diz que ação fiscal, por conseguinte, resultou completamente eivada de equívocos e irregularidades que comprometem a autuação.

Assinala que ao refazer todos os levantamentos elaborados pelo autuante identificou a existência de vários equívocos cometidos pelo preposto fiscal, conforme passa a demonstrar.

No que tange à infração 01, observa que diz respeito a glosa de crédito fiscal feita pelo autuante pelo simples motivo de que as mercadorias devolvidas não foram acompanhadas de assinatura do comprador na nota fiscal de devolução.

Sustenta que a autuação não procede, pois só quem não conhece a realidade do funcionamento de empresas que operam no ramo de supermercados, poderia exigir o cumprimento das normas contidas no art. 653, e seus parágrafos, do RICMS/BA.

Afirma que a mercadoria, nestes casos, sequer é devolvida, haja vista que simplesmente retorna de imediato ao estoque da empresa porquanto o consumidor desiste da aquisição, por qualquer motivo, no ato da compra. Diz que tem o direito de se creditar do imposto decorrente desta saída, uma vez que já havia sido registrada, sob pena de ter que pagar ICMS em duplicidade pela mesma mercadoria, quando esta, no futuro, tiver que sair em outra compra efetiva.

Assevera que desse modo, a mercadoria sequer sai do estabelecimento, existindo um cancelamento da própria compra depois que a sua saída já havia sido registrada na máquina.

Aduz que o autuante, inexplicavelmente, não aceitou as suas ponderações e decidiu pela glosa dos créditos fiscais.

Salienta que a principal questão a ser esclarecida envolve o retorno de mercadorias não entregues ao destinatário e, ao mesmo tempo, o direito à apropriação do crédito fiscal por ocasião da entrada de mercadoria em retorno ao estabelecimento originário.

Frisa que em ciência contábil é cediço o entendimento de que devolução e retorno são coisas distintas. Acrescenta que na opinião dos especialistas em matéria contábil, contudo, é simples a distinção.

Observa que a devolução pressupõe o recebimento e a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, enquanto no retorno, a mercadoria não chega a entrar fisicamente e contabilmente no estabelecimento do destinatário, cabendo ao recebedor efetuar a recusa no ato da entrega. Menciona que tal fato poderá ocorrer por vários motivos, tais como: dados incorretos na nota fiscal; erro no envio da mercadoria (mercadoria trocada); mercadoria avariada; defeito técnico detectado no recebimento etc.

Ressalta que, no entanto, existe uma identidade entre as operações de retorno e devolução, pois em ambos os casos implica no mesmo resultado econômico e jurídico, isto é, o reingresso da mercadoria ao patrimônio do estabelecimento remetente ou vendedor da mercadoria.

Tece outros comentários a respeito de retorno e devolução de mercadoria, reportando-se sobre o tratamento legal dado pela legislação tributária, inclusive sobre os procedimentos que devem ser observado de modo a assegurar ao estabelecimento vendedor o direito de se creditar do valor do tributo.

Diz que a realidade mostra que nas operações com supermercados a ocorrência é de mero retorno de mercadorias, ou mesmo cancelamento da venda, e não de devolução da mercadoria já que, em quase sua totalidade, a mercadoria sequer sai do estabelecimento.

Salienta que exigir do cliente que aguarde a emissão de uma nota de devolução, para depois apor a sua assinatura, é certamente uma conduta que não seria recomendada pela lógica do sistema, até porque a empresa estaria submetida à possibilidade de várias demandas judiciais, no juízo “consumerista”, por suposta prática abusiva ao consumidor. Aduz que, além disso, a exigência de aposição de assinatura já foi relativizada pelo próprio RICMS ao prescrever no §3º - A do art. 653 que: *Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana*”.

Observa que se a própria legislação tributária atenua a situação, em tais casos, é porque reconhece a impossibilidade de o contribuinte poder cumprir com todo o rigor legal, para que possa se utilizar de o direito ao crédito fiscal.

Conclui que dessa forma, a infração é improcedente.

Relativamente à infração 02, registra que reconhece as irregularidades apontadas, inclusive que deverá, oportunamente, adimplir com o débito apurado, à exceção do mês de dezembro de 2009, porquanto já houvera recolhido o valor de R\$393,60, restando apenas um débito no valor de R\$ 1.503,85.

No respeitante à infração 05, afirma que é inexistente, pois decorreu de avaliação imprecisa e equivocada do autuante, diante de um equívoco inicial da empresa ao fazer o arquivo 60A e 60R do SINTEGRA.

Assegura que, no entanto, os valores constantes do registro 60-A estão absolutamente compatíveis com o que está consignado no livro Registro de Apuração do ICMS. Acrescenta que, se houve um erro inicial ao elaborar o arquivo 60-R, isto não significa que houve omissão de operações.

Alega que, por equívoco, o responsável pela digitação dos dados, ao consignar os produtos vendidos, o fez de forma imprecisa na descrição das mercadorias, contudo não houve qualquer omissão de operações tributáveis. Diz que isto poderá ser constatado por qualquer fiscal estranho ao feito, se for designada diligência por este CONSEF.

Afirma que, por conta disso, o autuante imaginou que tivesse omitido operações, quando, na verdade, não houve nenhuma omissão de qualquer operação de saída de mercadorias.

Diz que prova disso é que no livro Registro de Saídas de Mercadorias e no livro Registro de Apuração do ICMS, os valores consignados são absolutamente idênticos aos valores constantes do arquivo 60-A. Acrescenta que o autuante sequer examinou os citados livros, já partindo da presunção de que houve omissão de saídas por simples irregularidade na confecção do arquivo 60-R, o que sustenta não ter ocorrido.

Aduz que desse modo, o que ocorreu foi mera irregularidade formal que não resultou em falta de recolhimento ou sonegação do tributo e, portanto, deveria ser aplicada a multa relativa à uma penalização meramente formal e não uma multa sobre o valor das supostas operações omitidas.

Conclui que tendo o autuante deixado de examinar os livros fiscais que atestam a não ocorrência de tais omissões de operações, a imposição fiscal padece de vício insanável e fica comprometida qualquer apuração tributária, que se pretenda realizar, a tal título.

Quanto à infração 06, consigna que o autuante incorreu em grave equívoco, e em absurda interpretação jurídico-tributária, decidiu por apurar o valor do ICMS devido em operações com mercadorias não tributadas e, inexplicavelmente, optou por tributar ditas operações, em completo desprezo pelas regras mais elementares de direito tributário.

Diz que como se observa, as irregularidades apontadas neste item da autuação se referem a saídas através de ECF relativas às vendas de produtos derivados de farinha de trigo, no caso, pães, bolachas, biscoitos, pizzas etc., efetuadas pela padaria que funciona no próprio estabelecimento. Salienta que estas saídas se referem a produtos fabricados no próprio estabelecimento e não de produtos adquiridos de terceiros.

Assinala que é cediço que a farinha de trigo está sob o regime de substituição tributária, razão pela qual já ingressa com o imposto pago antecipadamente e elimina a tributação nas operações futuras de mercadorias fabricadas com este produto.

Alega que o autuante resolveu, no entanto, tributar, estes produtos, sob o argumento de que não se aplicava a não tributação nessas saídas, porém, a lógica do autuante é equivocada por ferir, frontalmente, preceito legal que assegura a não tributação, em operações futuras, de produtos que sofreram antecipação tributária.

Aduz que para se entender a situação é necessário discorrer acerca do instituto da substituição tributária chamada progressiva, conforme comentário que apresenta.

Sustenta que considerando as classificações apresentadas, é possível enquadrar os produtos derivados de farinha de trigo como sendo decorrente do regime de substituição tributária progressiva plena e com liberação consoante o RICMS/BA, inexistindo qualquer tributação a incidir nas operações de saídas com esses produtos, já que sofreram antecipação do tributo.

Ressalta que, especificamente no que tange a esta questão, a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia já se pronunciou acerca da não incidência tributária de produtos derivados de farinha de trigo justamente em face de ter sofrido antecipação tributária, consoante o Parecer nº 06549/2009, emitido pela DITRI, em face de consulta de contribuinte enquadrado nesta situação, cujo teor reproduz.

Diz que no referido Parecer a DITRI reafirma o entendimento da não tributação dos produtos derivados de farinha de trigo, o que torna a autuação, neste ponto, manifestamente improcedente.

Sustenta que em virtude dos equívocos incorridos pelo autuante, na elaboração de seus levantamentos, torna-se indispensável a realização tanto de diligência por fiscal estranho ao feito, quanto de perícia para a constatação da veracidade do quanto alegado, o que requer, sob pena de cerceamento de defesa.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a sua improcedência.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 429 a 432) contestando a argumentação defensiva atinente à infração 01, afirmando que, conforme disposto no artigo 653 do RICMS/97, cujo teor transcreve, o estabelecimento para ter direito ao crédito fiscal das mercadorias devolvidas, deverá provar de forma inequívoca a devolução, portanto, obrigatoriamente, deverá adotar os procedimentos constantes nos incisos I e II do § 2º deste mesmo artigo, não tendo sido obtida, no caso, a declaração na nota fiscal de entrada ou em documento apartado da pessoa que efetuou a devolução. Acrescenta que no caso de devoluções ocorridas no próprio estabelecimento poderá, mediante autorização do Inspetor Fazendário, ser emitida uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções da semana. Entretanto, deverão ser observados os procedimentos do §2º, ou seja, mesmo que a empresa possuísse esta autorização e que no caso em tela não a possuía, não estaria dispensada de obter das pessoas que efetuaram as devoluções as declarações com os motivos da devolução.

No que concerne à infração 02, registra que o autuado concorda com a autuação, entretanto, quanto ao valor exigido referente à Nota Fiscal nº 286 (fl.420) apresenta o seu inconformismo sob a alegação de que já houvera recolhido o valor do ICMS de R\$393,60, relativo a antecipação parcial, conforme demonstrativos e DAE anexados às fls. 421 a 423, restando ICMS antecipação parcial a recolher em dezembro de 2009 de R\$ 1.503,85.

Consigna que concorda com a argumentação defensiva, o que reduz o valor do ICMS referente à data de ocorrência de 31/12/2009 de R\$1.897,45 para R\$1.503,85.

Quanto à infração 05, diz que conforme pode ser observado o impugnante incorre em equívoco no entendimento da infração que lhe foi aplicada, tendo em vista que, após decorridos os 30 trinta dias que lhe foram dados na intimação para correção do arquivos magnéticos SINTEGRA, fl. 12, acompanhada das listagens diagnóstico, ainda constaram divergências nas saídas de 2008 e janeiro 2009 entre os arquivos SINTEGRA e o livro Registro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativos de fls. 398 a 402, e tal fato impossibilitou a fiscalização das saídas por itens (ECF) de mercadorias, ensejando a aplicação da multa de 5% sobre as divergências, não podendo ser superior a 1% das operações de saídas e das prestações de serviço prevista, no artigo 42, XIII-A, I, da Lei 7.014/96.

No tocante à infração 06, contesta a argumentação defensiva afirmando que o impugnante comete um grande equívoco ao mencionar que as irregularidades contidas neste item da autuação, se referem a saídas ECF relativas às vendas de produtos derivados de farinha de trigo, no caso, pães, bolachas, biscoitos, pizzas, etc., efetuadas pela padaria que funciona no próprio estabelecimento, haja vista que, conforme pode ser observado, claramente no demonstrativo da infração (fls.404/405) só constam pizzas recheadas e o Parecer nº 06549/2009, anexado pelo autuado às fls. 417/418, não contempla operações com pizzas recheadas, que também não se enquadram na descrição dos produtos derivados de farinha sujeitos a substituição tributária por antecipação, conforme previsto no art. 353, II, 11.4.1 e 11.4.2, cuja redação reproduz.

Diz que, diante do exposto, pode se concluir, forma inequívoca, que pizza recheada produzida pela padaria do estabelecimento. no caso em tela, é tributada com aplicação da alíquota de 17%.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, dentre as quais este impugnou integralmente as infrações 01, 05 e 06 e, parcialmente, a infração 02. Silenciou quanto às infrações 03 e 04.

No que concerne à infração 01, verifico que o autuado alega que a glosa de crédito fiscal feita pelo autuante decorreu pelo simples motivo de que as mercadorias devolvidas não foram acompanhadas de assinatura do comprador na nota fiscal de devolução.

Sustenta que a autuação não procede, pois só quem não conhece a realidade do funcionamento de empresas que operam no ramo de supermercados, poderia exigir o cumprimento das normas contidas no art. 653, e seus parágrafos, do RICMS/BA.

Afirma que a mercadoria, nesses casos, sequer é devolvida, haja vista que simplesmente retorna de imediato ao estoque da empresa porquanto o consumidor desiste da aquisição, por qualquer motivo, no ato da compra. Diz que tem o direito de se creditar do imposto decorrente desta saída, uma vez que já havia sido registrada sob pena de ter que pagar ICMS em duplicidade pela mesma mercadoria, quando esta, no futuro, tiver que sair em outra compra efetiva.

Assevera que desse modo, a mercadoria sequer sai do estabelecimento, existindo um cancelamento da própria compra depois que a sua saída já havia sido registrada na máquina.

Aduz que o autuante, inexplicavelmente, não aceitou as suas ponderações e decidiu pela glosa dos créditos fiscais.

Salienta que a principal questão a ser esclarecida envolve o retorno de mercadorias não entregues ao destinatário e, ao mesmo tempo, o direito à apropriação do crédito fiscal por ocasião da entrada de mercadoria em retorno ao estabelecimento originário.

Frisa que em ciência contábil é cediço o entendimento de que devolução e retorno são coisas distintas. Acrescenta que na opinião dos especialistas em matéria contábil, contudo, é simples a distinção.

Alega que a aposição de assinatura já foi relativizada pelo próprio RICMS ao prescrever no §3º - A do art. 653 que *tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana.*

Observa que se a própria legislação tributária atenua a situação, em tais casos, é porque reconhece a impossibilidade de o contribuinte poder cumprir com todo o rigor legal, para que possa se utilizar de o direito ao crédito fiscal.

Verifico também que o autuante contesta a argumentação defensiva, afirmando que, nos termos do artigo 653 do RICMS/97, o estabelecimento para ter direito ao crédito fiscal das mercadorias devolvidas, deverá provar de forma inequívoca a devolução, portanto, obrigatoriamente, deverá adotar os procedimentos constantes nos incisos I e II do § 2º deste mesmo artigo. Diz que, no caso, não foram obtidas a declaração na nota fiscal de entrada ou em documento apartado das pessoas que efetuaram a devolução.

Salienta que, no caso de devoluções ocorridas no próprio estabelecimento, poderá o contribuinte, mediante autorização do Inspetor Fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções da semana, entretanto, deverão ser observados os procedimentos do §2º, ou seja, mesmo que o contribuinte possuísse esta autorização e que no caso em tela não possuía, não estaria dispensado de obter das pessoas que efetuaram as devoluções as declarações com os motivos da devolução.

Passo a analisar.

Observo que para fundamentar o lançamento o autuante acostou aos autos demonstrativo, Anexo 01, as 3ª vias dos documentos fiscais referentes ao mês de janeiro de 2008, destinadas ao Fisco, a título de exemplificação, bem como cópias de paginas do livro Registro de Apuração do ICMS referente aos exercícios de 2008, 2009 e 2010.

De início, observo que existe expresso disciplinamento no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.784/97 - RICMS/BA/97 - sobre a devolução de mercadoria efetuada

por pessoa não obrigada a emissão de nota fiscal, consoante o art. 653, do referido RICMS/BA/97, cuja redação vigente à época dos fatos era a seguinte:

*Art. 653. O 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 não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:*

*I - garantia, a obrigação assumida pelo remetente ou fabricante de substituir ou consertar a mercadoria se esta apresentar defeito;*

*II - troca, a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída.*

*§ 2º Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:*

*I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário,*

*e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar*

*a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;*

*III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso.*

*§ 3º A Nota Fiscal (entrada) emitida na forma do parágrafo anterior servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.*

*§ 3º-A. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário,*

*emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana, observados os procedimentos previstos no § 2º.*

*§ 4º O estabelecimento que, por autorização do fabricante, efetuar a reposição de peças ou receber mercadorias defeituosas para substituição, em virtude de garantia contratual, observará o disposto nos 516 A 520.*

Conforme determinado no *caput* do artigo 653 do RICMS/BA há previsão de utilização de crédito fiscal de ICMS por parte do contribuinte, nos casos de devolução de mercadoria realizada por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas não obrigadas à emissão de nota fiscal.

Em verdade, não se trata de qualquer beneplácito do legislador, mas sim total respeito ao direito do contribuinte, haja vista que ao vender a mercadoria este se debita do imposto, o qual será objeto de apuração e, por consequência, implicará em dedução do crédito fiscal porventura existente na sua escrita fiscal ou recolhimento do saldo devedor apurado. Portanto, plenamente admissível o creditamento fiscal feito em tais situações.

Entretanto, estabeleceu o legislador a indispensabilidade de *prova inequívoca da devolução* para que o crédito fiscal apropriado seja legitimado.

Também nesse caso não laborou em excesso o legislador, pois, apenas exigiu para legitimação do crédito fiscal que houvesse a comprovação do desfazimento do negócio ou troca da mercadoria, por parte do contribuinte. Afinal, não se pode perder de vista que apesar de se tratar de uma obrigação tributária acessória, a comprovação da devolução deve ser feita da forma como estabelecida na legislação do ICMS - de forma inequívoca - haja vista que o creditamento levado a efeito pelo contribuinte interfere diretamente na apuração do imposto, ou seja, no cumprimento da obrigação principal.

Assim sendo, cabe ao sujeito passivo recebedor da devolução comprovar a sua ocorrência mediante o cumprimento das obrigações previstas no §2º transcrito acima.

No presente caso, conforme se verifica nos autos, o autuado emitiu a nota fiscal de entrada referida no inciso I do §2º do artigo 653, contudo, o exame desses documentos fiscais permite constatar a que eles não atendem às determinações contidas no inciso II do referido dispositivo regulamentar, pela ausência de um elemento primacial para comprovação da devolução e, conseqüentemente, do creditamento, que é a *declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade.*

Entendo que a declaração se apresenta como elemento primacial para comprovação da devolução, haja vista que, além de confirmar a efetividade da devolução, o declarante também poderá sofrer as sanções legais se, porventura, prestar uma declaração inverídica.

*A exigência da declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade, encontra-se prevista no RICMS/BA/97, não procedendo a alegação defensiva de que a exigência de aposição de assinatura já foi relativizada pelo próprio RICMS ao prescrever no §3º - A do art. 653 que: Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana”.*

Na verdade, o enunciado do referido §3º-A permite inferir que pretendeu o legislador alcançar justamente aqueles contribuintes que, pela característica de sua atividade, teria muitas dificuldades em emitir uma nota fiscal de entrada para cada desfazimento do negócio, a exemplo de supermercados, e não relativizar a exigência da declaração assinada, conforme aduzido pelo impugnante.

Diante disso, este item da autuação é subsistente.

Quanto à infração 02, observo que não há o que se discutir, haja vista que o autuado reconheceu as irregularidades apontadas nesta infração, à exceção da data de ocorrência de 31/12/2009, em razão de ter efetuado o recolhimento do valor do imposto devido de R\$393,60 antes do início da ação fiscal. Relevante registrar que o próprio autuante, na informação fiscal, acatou corretamente a argumentação defensiva, consignando que o valor do ICMS referente à data de ocorrência de 31/12/2009 passa de R\$1.897,45 para R\$1.503,85.

Desse modo, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$20.490,17.

No que diz respeito às infrações 03 e 04, conforme consignado acima, não foram impugnadas pelo autuado, permitindo o silêncio do contribuinte, admitir-se como verídicas as acusações, já que os elementos acostados aos não apontam em sentido contrário. Infrações subsistentes.

Relativamente à infração 05, inicialmente, não acolho a nulidade arguida, haja vista que inexistente o vício insanável aduzido pelo impugnante, assim como a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº.7.629/99, capaz de inquirir de nulidade o ato de lançamento. Também indefiro o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito, pois considero desnecessária a sua realização, haja vista que os elementos constantes nos autos atinentes a este item da autuação permite a formação do convencimento por parte deste relator sobre a decisão da lide. Portanto, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência.

No mérito, observo que nos termos do artigo 708-A do RICMS/97, o contribuinte do ICMS usuário de SEPD para emissão de documentos fiscais e/ou livros fiscais, deverá entregar o arquivo magnético, referente ao movimento econômico de cada mês, contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços efetuadas e tomadas, devendo ser incluídos todos os registros exigidos pela legislação. A entrega deverá ser feita à repartição fazendária, até as datas estipuladas nos incisos do referido artigo, sendo que a entrega é feita via internet. Os prazos para entrega são fixados até os dias 15, 20, 25 e 30 do mês subsequente ao mês considerado, a depender do algarismo final da inscrição cadastral do estabelecimento.

O § 4º do citado art. 708-A, determina que:

*“§4º O arquivo magnético deverá ser entregue via Internet através do programa Validador/Sintegra, que disponibilizará para impressão o Recibo de Entrega de Arquivo Magnético cancelado eletronicamente após a transmissão; ou na Inspeção Fazendária do domicílio do contribuinte, acompanhado do Recibo de Entrega de Arquivo Magnético*



*gerado pelo programa Validador/Sintegra, após validação, nos termos do Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Conv. ICMS 57/95.”*

Vale registrar que o arquivo magnético é recebido e submetido a teste de consistência, e por isso, a legislação prevê que a sua recepção pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, de acordo com o § 6º do mesmo artigo 708-A do RICMS/BA.

Independentemente da entrega mensal prevista no art. 708-A do RICMS/97, acima referido, o contribuinte também é obrigado a entregar, quando intimado, os referidos arquivos, conforme a previsão do art. 708-B do mesmo RICMS/97, devendo ser-lhe concedido o prazo de 5 dias úteis da data do recebimento da intimação para atendimento.

Além da entrega prevista no *caput* do art. 708-B, o contribuinte também pode ser intimado a corrigir arquivo magnético que porventura tenha apresentado com inconsistência, situação na qual deve o Fisco conceder o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, inclusive fornecendo Listagem Diagnóstica indicativa das irregularidades encontradas, consoante determina o § 5º do mesmo art. 708-B.

O que se verifica, no caso em exame, é que a Fiscalização intimou o contribuinte para correção dos arquivos magnéticos, conforme intimação de fl. 12 dos autos, concedendo-lhe o prazo de 30 dias, entregando inclusive Listagem Diagnóstica com as divergências nas saídas ocorridas no exercício de 2008 e janeiro de 2009, entre os arquivos magnéticos e o livro Registro de Apuração do ICMS.

Ocorreu que, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante de fls. 398 a 402, ainda remanesceram divergências nas saídas entre os arquivos magnéticos e o livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de janeiro a abril, junho, julho, setembro a novembro de 2008 e janeiro de 2009, o que implicou, acertadamente, na imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme este item da autuação.

Entretanto, cabe-me, de ofício, retificar a *Data de Ocorrência* e *Data de Vencimento* apontadas no Auto de Infração, haja vista que foram indicadas incorretamente.

Isto porque, no caso de intimação para que o contribuinte corrija os arquivos magnéticos entregues com inconsistências, não importa o exercício a que se refiram os arquivos, o que importa é a natureza da infração, de modo que esta se considera ocorrida no dia em que vence o prazo para a entrega dos arquivos previsto na intimação.

Conforme já aduzido acima, o § 5º do art. 708-B do RICMS/BA estabelece o prazo de 30 dias contado da ciência da intimação para que o contribuinte corrija arquivo magnético apresentado com inconsistência;

Ora, se o Regulamento concede prazo para que o contribuinte corrija erros do arquivo, isto significa que somente depois de decorrido tal prazo é que, não sendo atendida a intimação, fica o contribuinte sujeito às sanções legais, em virtude da falta de entrega do arquivo devidamente corrigido.

No caso em exame, a infração de que cuida este item da autuação não ocorreu nas datas indicadas no Auto de Infração, mas sim na data em que venceu o prazo estabelecido pela Fiscalização na intimação para que o contribuinte entregasse os arquivos devidamente corrigidos e este não atendeu a intimação a contento.

Conforme consta na intimação de fl. 12 dos autos, o contribuinte foi intimado em 12/04/2013 para apresentar os arquivos magnéticos, em virtude de inconsistências, sendo-lhe concedido o prazo de 30 dias, cujo vencimento ocorreu em 14/05/2013, sendo este, portanto, o dia do cometimento da infração.

Assim, ao deixar de cumprir uma obrigação de fazer, no caso, de entregar os arquivos magnéticos, quando intimado, o contribuinte incorreu em infração, cuja data de ocorrência se deu no dia em que venceu o prazo para que apresentasse os arquivos solicitados, ou seja, 14/05/2013.

Assim sendo, retifico de ofício, a *Data de Ocorrência* e *Data de Vencimento* desta infração para 14/05/2013.

Diante do exposto, este item da autuação é subsistente.

No que concerne à infração 06, verifico que o levantamento realizado pelo autuante abrange exclusivamente pizzas recheadas, conforme consta no demonstrativo de fls. 404/405.

Em razão disso, descabe falar-se em produtos derivados de farinha de trigo, no caso, pães, bolachas, biscoitos, pizzas, etc., produzidos pela padaria que funciona no próprio estabelecimento, conforme aduzido pelo impugnante.

Efetivamente, o art. 353, II, 11.4.1 e 11.4.2, do RICMS/BA/97, estabelece que as mercadorias que estão sujeitas ao regime de substituição tributária são preparações à base de farinha de trigo: macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo ( NCM 1902.1) e pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares (NCM 1905) e torradas em fatias ou raladas (NCM 1905.40). Ou seja, dentre as mercadorias arroladas no referido dispositivo regulamentar, de fato, não se enquadra *pizzas recheadas*, significando dizer que as operações de saídas realizadas pelo estabelecimento varejista autuado da referida mercadoria ocorre tributada normalmente, por não estar enquadrada no regime de substituição tributária.

Dessa forma, esta infração é subsistente.

Diante do exposto, as infrações 01, 03, 04, 05 e 06 são integralmente subsistentes e a infração 02, parcialmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269133.0602/13-9**, lavrado contra **MAXBOM SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.594,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", "d" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação tributária acessória, no montante de **R\$21.821,26**, previstas no incisos IX, XIII-A, "i" do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios, conforme previsto na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR