

**A. I. Nº** - 298616.0005/04-9  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTE** - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 13.12.04

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0487-03/04

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Devido à falta de cumprimento de obrigação acessória, o autuado deixou de comprovar o direito à utilização dos créditos fiscais. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2004, refere-se à exigência de R\$871.118,19 de ICMS, acrescido da multa de 60%, tendo em vista que foi constatada utilização indevida de crédito fiscal a título de devolução de mercadorias, sem a devida comprovação. Consta, ainda, na descrição dos fatos que as devoluções das mercadorias (anulação de vendas e trocas) foram acobertadas por notas fiscais sem conter as indicações necessárias à comprovação da operação realizada, pela falta de identificação, do cliente, da discriminação das mercadorias devolvidas, bem como, data e série do documento fiscal original e o valor da devolução, e o autuado englobou os valores de todas as devoluções sem observar os requisitos legais para o creditamento do ICMS.

O autuado, por meio de seus advogados, apresentou tempestivamente impugnação às fls. 110 a 129 dos autos, suscitando uma questão preliminar, por entender que houve inércia da Administração Pública na averiguação da entrada física das mercadorias no estabelecimento, e que não se pode limitar o alcance do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, consoante o previsto no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Por isso, entende que é legítimo o sujeito passivo se creditar do imposto pago na entrada da mercadoria no estabelecimento ou na sua devolução, ressaltando que o autuante não efetuou a verificação da entrada física das mercadorias no estabelecimento, e a fiscalização deveria verificar o livro Registro de Inventário, e por meio do controle de estoque poderia apurar o ingresso real das mercadorias devolvidas, confirmando o direito ao respectivo crédito. Disse que não foram examinados os livros Registro de Entradas, Saídas e Inventário, e não é lícito impedir o creditamento do tributo, somente porque o autuado não cumpriu a norma estabelecida no art. 653, inciso II, do RICMS/97. Assim, o autuado argumenta que deve ser acolhida a preliminar suscitada, por não haver proibição de utilização de crédito fiscal quando da entrada por devolução de mercadorias, e se assim não fosse, estaria sendo desrespeitado o princípio constitucional da não cumulatividade.

Quanto ao mérito, o defendente alegou que no documento denominado Cupom Fiscal, emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), “não há indicação do comprador e sua assinatura, posto que se tais exigências fossem feitas na ocasião da venda, certamente a mesma não seria realizada”. Citou o exemplo de uma venda realizada com emissão de Cupom Fiscal através de ECF, sendo adquiridos vários itens pelo cliente, supondo a devolução no dia seguinte de um dos itens incluído naquela aquisição. Neste caso, alega que não há como identificar que

aquela mercadoria devolvida foi lançada num Cupom Fiscal específico. O autuado ressaltou que comercializa como mais de 8.000 itens e possui aproximadamente 100 itens devolvidos ou trocados por dia, e pelo disposto no art. 653, do RICMS-BA, teria que emitir cem notas fiscais de devolução e, necessariamente, constar assinatura do comprador e seu documento de identidade, isto é, 100 compradores que teriam de se submeter ao procedimento burocrático, gerando filas e criando embaraços às devoluções de mercadorias, o que infringiria o Código de Defesa do Consumidor.

Outra alegação defensiva, é a de que os estabelecimentos do autuado ficam abertos até à meia noite, quando não funcionam 24 horas, o que quer dizer que o consumidor pode decidir devolver uma mercadoria às 3 horas da manhã, e com isso, o autuado teria que manter o seu departamento fiscal atendendo no mesmo período de funcionamento do estabelecimento, para emitir a nota fiscal de devolução, o que implica maiores encargos trabalhistas. Assim, o defendente especificou os vários obstáculos à emissão de nota fiscal de devolução das mercadorias:

1. impossibilidade física de cumprimento das exigências contidas no RICMS-BA, por entender que não há necessidade de colocar dados do comprador com aposição de sua assinatura, por ser impossível em relação ao Cupom Fiscal, no qual há descrição de diversos itens objeto da venda;
2. o fato de o autuado trabalhar com mais de 8.000 itens, e haver devolução ou troca de cerca de 100 mercadorias por dia, e sendo cumpridas as exigências, estaria criando empecilho à troca ou devolução, violando o Código de Defesa do Consumidor;
3. estabelecimentos funcionando no regime de 24 horas deveriam manter o departamento fiscal durante todo o período, em regime de plantão, onerando suas atividades;
4. as exigências de identificação e assinatura na emissão de notas fiscais individualizadas, poderiam ser entendidas pelo consumidor como óbices ao gozo de seu direito de efetuar a devolução ou troca das mercadorias;
5. conclui pela impossibilidade de cumprir a exigência do RICMS-BA para empresas que trabalham com ECF.

O defendente comentou sobre a legislação aplicável às empresas que operam com ECF, citou o art. 653, do RICMS-BA, e o Convênio ICMS nº 85/2001, salientando que no mencionado Convênio foram estabelecidas cláusulas que prevêm a possibilidade de os sujeitos passivos obrigados ao uso de ECF, promoverem cancelamento de vendas realizadas. Disse que esse Convênio indicou de forma expressa as informações a serem lançadas no documento fiscal concernente ao cancelamento da venda, com a devolução da mercadoria, e não há qualquer alusão à necessidade de se identificar a respectiva Nota Fiscal de Devolução, mesmo porque, seria impraticável essa regra, considerando o tamanho do estabelecimento e a quantidade de itens comercializados e devolvidos durante o dia. Portanto, o defendente entende que o Estado da Bahia é signatário do Convênio ICMS nº 85/01 e não possui respaldo legal o presente Auto de Infração, que deve ser julgado improcedente, tendo em vista o cumprimento das determinações do mencionado Convênio ICMS nº 85/01. Por fim, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração em lide, devendo ser acolhida a preliminar suscitada, por inexistência de descumprimento de obrigação tributária principal, e no mérito, requer a improcedência da autuação fiscal, considerando a impossibilidade física quanto à emissão das Notas Fiscais de Entradas relativas às trocas e devoluções nos moldes prescritos no art. 653, § 2º, inciso II, do RICMS-BA.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 141 a 144 dos autos, dizendo que o autuado comete equívoco ao afirmar que foram por ele cumpridas as prescrições contidas no Convênio ICMS nº

85/01, e não apresentou nenhuma prova inequívoca quanto às devoluções e trocas relativas às notas fiscais emitidas para gerar crédito fiscal, ressaltando que os mencionados documentos fiscais emitidos omitem indicações necessárias à comprovação das operações de devolução e troca de mercadorias. Disse que foram analisados os documentos que deram origem ao presente lançamento, inclusive a escrituração do livro Registro de Entradas, cujo resumo encontra-se no livro Registro de Apuração do ICMS anexado aos autos, o que dispensa a fotocópia do livro Registro de Entradas, haja vista que estão identificados os valores agrupados como devolução de vendas (código 1.32). Quanto ao argumento defensivo de que houve inércia da Administração Pública, disse que no caso em exame, como foi identificada a utilização indevida de crédito fiscal, a Administração Pública se fez presente com a exigência fiscal. Quanto à solicitação do autuado para apuração por meio de auditoria de estoque, considera que tal argumento é outro equívoco o defendente, uma vez que foi realizada análise do crédito e das formalidades para a sua utilização.

Quanto às alegações do autuado, relativas ao Convênio ICMS nº 85/2001, informou que no presente lançamento não consta nenhuma infração sobre o cancelamento de cupom fiscal pelo ECF, nem sobre qualquer tipo de irregularidade nos seu funcionamento, considerando que já é prevista na legislação a possibilidade de cancelamento de vendas durante a execução da operação, caso o cliente desista, naquele momento, de qualquer item registrado. Neste caso, cancela-se o item, retirando-se o seu valor acumulado do cupom fiscal. Outra possibilidade, é o cancelamento imediato e integral do cupom, cujo valor não é adicionado às vendas do dia, por isso, não há qualquer tributação sobre esse valor. Disse que no caso do presente Auto de Infração, as devoluções se referem a momento posterior à concretização das vendas, quando o cliente resolve devolver a mercadoria adquirida anteriormente. Para tal devolução, apresenta o cupom fiscal e, supostamente por questões administrativas, por entender que não estava obrigado a atender aos dispositivos constantes do RICMS-BA, o contribuinte optou por reunir, no final do dia, o volume de todas as mercadorias devolvidas em diversas notas fiscais sem esclarecer quais os cupons fiscais de origem, quais consumidores devolveram as mercadorias, quais eram as mercadorias e as respectivas alíquotas. Assim, entende que a sistemática adotada pelo autuado demonstra o seu propósito de não cumprir as regras regulamentares como condição para a utilização do crédito fiscal. Conclui, solicitando a procedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada nas razões de defesa, pelos seguintes motivos:

- não se aplica ao caso em exame a alegação de que houve inércia da Administração Pública na averiguação da entrada física das mercadorias no estabelecimento, haja vista que no prazo decadencial (de cinco anos) foi realizada a fiscalização do estabelecimento e exigido o imposto relativo ao crédito considerado indevido;
- não é acatada a alegação de que o autuante deveria verificar o livro Registro de Inventário, e por meio do controle de estoque poderia apurar o ingresso real das mercadorias devolvidas, uma vez que não se trata de levantamento quantitativo de estoque, e sim, apuração referente ao crédito fiscal utilizado indevidamente;
- quanto ao princípio constitucional da não cumulatividade, observo que em nenhum momento houve impedimento para utilização dos créditos fiscais, mas, devido à falta de cumprimento de obrigação acessória prevista na legislação, o contribuinte deixou de comprovar o direito à utilização dos créditos fiscais em questão.

Assim, fica rejeitada a preliminar de nulidade requerida nas razões de defesa, haja vista que não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Quanto ao mérito, observo que o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, por utilização indevida de crédito fiscal a título de devoluções de mercadorias (anulação de vendas e trocas) que foram acobertadas por notas fiscais de entradas, emitidas pelo autuado, sem conter as indicações necessárias à comprovação das operações realizadas, ou seja, faltando a identificação do cliente, da discriminação das mercadorias devolvidas, bem como, data e série do documento fiscal original e o valor de cada devolução.

De acordo com as notas fiscais comprobatórias da irregularidade apurada (fls. 51 a 87) foi constatado que o autuado englobou os valores de todas as devoluções supostamente realizadas, sem observar os requisitos legais para o creditamento do ICMS, por isso, foram elaborados os demonstrativos (fls. 14 a 17), referentes ao crédito considerado indevido, no período de dezembro de 2001 a junho de 2004.

Em relação aos créditos fiscais relativos às devoluções de mercadorias, o RICMS/97 estabelece:

“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 (...)

§ 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.”

O autuado não contestou os valores apurados no levantamento fiscal, e reconheceu que na condição de usuário de ECF, não cumpriu as exigências estabelecidas na legislação, alegando, em síntese:

- a) impossibilidade física de cumprimento das exigências contidas no RICMS-BA;
- b) o fato de trabalhar com mais de 8.000 itens, e haver devolução ou troca de cerca de 100 mercadorias por dia, cria empecilho à troca ou devolução e viola o Código de Defesa do Consumidor;
- c) estabelecimentos funcionando no regime de 24 horas deveriam manter o departamento fiscal durante todo o período, em regime de plantão, onerando suas atividades;

- d) as exigências de identificação e assinatura na emissão de notas fiscais individualizadas, poderiam ser entendidas pelo consumidor como óbices ao gozo de seu direito de efetuar a devolução ou troca das mercadorias

O autuante esclareceu que o presente lançamento não trata de infração referente a cancelamento de cupom fiscal emitido por ECF, nem sobre qualquer tipo de irregularidade nos seu funcionamento, considerando que já é prevista na legislação a possibilidade de cancelamento de vendas durante a execução da operação, caso o cliente desista, naquele momento, de qualquer item registrado.

No caso deste Auto de Infração, trata-se de devoluções de mercadorias que normalmente ocorrem, em momento posterior às vendas realizadas, quando o cliente resolveu devolver a mercadoria adquirida anteriormente. Para essa devolução, o cupom fiscal deve ter sido apresentado pelo cliente e, por entender que não estava obrigado a atender aos dispositivos constantes do RICMS-BA, o autuado optou por reunir, no final do dia, o volume de todas as mercadorias devolvidas em diversas notas fiscais de entradas.

Observo que não merecem prosperar as alegações defensivas, haja vista 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, como argumentou o autuado, mas ao fato de que não ficou comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por ele utilizados.

Pelas notas fiscais de entradas emitidas com essa finalidade, não há qualquer possibilidade de apurar quais as mercadorias devolvidas, data e número do documento fiscal originário, além do seu valor, sobre o qual foi calculado o imposto creditado, impossibilitando, conseqüentemente, apurar se está correto o valor do crédito lançado no livro fiscal.

Quanto às cláusulas do Convênio ICMS nº 85/2001, citadas pelo autuado nas razões de defesa, não se aplicam ao caso em exame, haja vista que no presente processo não se trata de cancelamento de cupom fiscal, e sim, de devolução de mercadorias em decorrência de anulação ou troca, como reconhecido pelo próprio autuado em sua impugnação.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, haja vista que está comprovado nos autos o cometimento da infração apurada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 298616.0005/04-9**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$871.118,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR