

A. I. Nº - 210432.0016/04-8  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTE** - LUCIANO SILVA MORAES  
**ORIGEM** - INFRAZIGUATEMI  
**INTERNET** - 28.12.04

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0503-03/04

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ao deixar de cumprir as obrigações regulamentares acessórias, o contribuinte impediu o Fisco de comprovar a regularidade e a correção dos créditos fiscais utilizados. Rejeitadas as preliminares de decadência e nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/09/04 para exigir o ICMS no valor de R\$1.793.848,18, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal a título de devolução de mercadorias, sem a devida comprovação. Consta, ainda, na descrição dos fatos que a irregularidade é “referente às operações escrituradas como Devoluções (Anulação de Vendas e Trocas), acobertadas por Notas Fiscais de Entrada emitidas pela própria autuada, sem constar as indicações necessárias que pudessem comprovar a efetiva ocorrência das operações, em razão da falta de identificação do remetente, falta de indicação das mercadorias, falta de indicação do documento fiscal de origem”.

O autuado apresentou defesa por meio de advogados (fls. 138 a 157), suscitando, preliminarmente, a decadência do débito referente ao período de janeiro a outubro de 1999, sob o argumento de que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e, portanto, deve ser aplicado o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Suscita a nulidade do lançamento por “inexistência de descumprimento de obrigação principal”, sob as seguintes alegações:

1. houve inércia da Administração Pública na averiguação da entrada física das mercadorias no estabelecimento;
2. 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, sendo, por isso, legítimo o seu direito de se creditar do imposto pago na entrada das mercadorias no estabelecimento ou na sua devolução;
3. o autuante não efetuou a verificação da entrada física das mercadorias no estabelecimento, nem examinou o livro Registro de Inventário, para apurar o ingresso real das mercadorias devolvidas, confirmando o direito ao respectivo crédito;
4. o preposto fiscal não analisou os livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário, não sendo lícito impedir o creditamento do tributo, somente porque deixou de cumprir a norma estabelecida no art. 653, inciso II, do RICMS/97.

No mérito, alega 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, com diversos itens adquiridos pelo cliente, supondo a devolução, no dia seguinte, de um dos itens incluídos naquela aquisição. Neste caso, afirma que não há como identificar que aquela mercadoria devolvida foi lançada num Cupom Fiscal específico.

Ressalta que comercializa com 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 a um procedimento burocrático, gerando filas e criando embaraços às devoluções de mercadorias, o que infringiria o Código de Defesa do Consumidor.

Argumenta, ainda, que seus estabelecimentos ficam abertos até à meia noite, quando não funcionam 24 horas, e, dessa forma, teria que manter o seu departamento fiscal atuando no mesmo período de funcionamento do estabelecimento para emitir a nota fiscal de devolução, o que implica maiores encargos trabalhistas. Conclui pela impossibilidade de cumprir as exigências estabelecidas no artigo 653, inciso II, do RICMS-BA para as empresas comerciais que trabalham com ECF.

Discorre sobre a legislação aplicável às empresas que operam com ECF, transcreve o artigo 653, do RICMS/97 e diversas cláusulas do Convênio ICMS 85/01 que prevêem a possibilidade de contribuintes obrigados ao uso de ECF-PDV promoverem o cancelamento de vendas realizadas. Alega que o mencionado Convênio indicou de forma expressa as informações a serem lançadas no documento fiscal, concernentes ao cancelamento de vendas 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 em cada dia. Destaca que é tão volumosa a devolução de mercadorias que a escrituração somente é feita no final do dia, por meio de uma única nota fiscal de entrada, registrada no livro fiscal.

Advoga a tese de que o Estado da Bahia não possui respaldo legal para exigir o débito apontado no presente Auto de Infração, tendo em vista que:

1. o cupom fiscal é emitido para todas as mercadorias adquiridas pelo cliente e, dessa forma, torna-se impossível a identificação em que operação de venda foi consignada a mercadoria objeto de devolução ou troca;
2. não há o nome do consumidor final no cupom fiscal e, portanto, é impossível, na devolução ou troca da mercadoria, identificar o cliente ou exigir declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com a indicação do número de identidade, como dispõe o § 2º, do artigo 653, do RICMS/97, haja vista que o cancelamento do documento fiscal é feito no próprio ECF-PDV;
3. observou todas as exigências insculpidas no Convênio ICMS 85/01, sujeitando-se às suas regras, as quais gozam de hierarquia superior à legislação interna da Bahia.

Por fim, requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, 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, em sua informação fiscal (fls. 168 a 172), rebate as preliminares de nulidade formuladas pelo contribuinte aduzindo que:

1. não procede a alegação de decadência considerando que o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o disposto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional;
2. o Superior Tribunal de Justiça (STJ) adotou o entendimento de que “a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento” e o Tribunal Federal da Terceira Região se manifestou no mesmo sentido, conforme os Acórdãos nºs Ac 1ª T STJ, R. Esp. nº 58.918-5/RJ; Ac 1ª T STJ, R. Esp. nº 63.529-2/PR; Ac 1ª T STJ, R. Esp. nº 69.308/SP; Ac 1ª T TRF 3ª R nº 94.03.059807-7/SP;
3. não houve inércia da Administração Pública, já que ela se fez presente ao identificar a utilização indevida de crédito fiscal neste lançamento;
4. é um equívoco a solicitação do autuado para apuração por meio de auditoria de estoque, uma vez que foi realizada uma análise do crédito fiscal e das formalidades para a sua utilização e não a realização de levantamento quantitativo de estoques.

No mérito, alega que “a inobservância de procedimentos fiscais quanto da emissão da nota fiscal, estabelecidos por meio do § 2º do art. 653 do RICMS-BA, reconhecida pela própria autuada e não comprovado o suposto equívoco do Fisco, consubstancia a exigência dos créditos de ICMS, porque estes foram pautados em supostas operações que não atenderam as determinações legais quando da emissão de documentos fiscais, fato este imprescindível para comprovar a verdade material da ocorrência dessas supostas operações para que o contribuinte tivesse direito ao crédito escriturado”.

Acrescenta que constatou, diante da documentação apresentada, que o contribuinte “utilizou-se da prática de ocultação de informações, prestação de declarações falsas com verificação de indícios de simulação de um ato com aparência jurídica normal, mas que na verdade, não visa o efeito que juridicamente deveria produzir”.

Observa que, no presente lançamento, “não consta nenhuma infração sobre o cancelamento de cupom fiscal pelo ECF, e nem sobre qualquer tipo de irregularidade no seu funcionamento”, e as alegações defensivas sobre as regras inseridas no Convênio ICMS 85/01 não têm relação com as supostas devoluções de mercadorias promovidas por consumidores finais que deram origem à escrituração dos créditos fiscais provenientes de notas fiscais de entradas emitidas em desacordo com a legislação.

Afirma que este Auto de Infração trata de supostas devoluções de mercadorias anteriormente vendidas a consumidores finais que, para tanto, deveriam ter em mãos o cupom fiscal com a discriminação dos produtos e sua quantidade. Destaca que o sujeito passivo, por entender que não estava obrigado a atender aos dispositivos constantes do RICMS-BA, 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 os consumidores que devolveram essas mercadorias, quais os motivos da devolução e quais eram essas mercadorias, e quais as quantidades respectivamente”.

Conclui dizendo que a sistemática adotada pelo autuado demonstra um total descaso em cumprir as regras regulamentares, como condição *sine qua non* para a utilização dos créditos fiscais oriundos de devolução de mercadorias por consumidor final, e pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Deixo de acatar a preliminar de decadência do débito referente ao período de janeiro a outubro de 1999, suscitada pelo autuado, pelas razões seguintes:

Embora o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo, ou deixa de cumprir obrigações tributárias acessórias, e o Fisco atua no sentido de recuperar o imposto ou aplicar penalidade formal, mediante lançamento de ofício (Auto de Infração), o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Em relação às notas fiscais emitidas no período de janeiro a outubro de 1999, o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/04. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/09/04, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do crédito tributário. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros Acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos destacar os Acórdãos CJF nº 0274-12/02, CJF nº 0150-12/02 e CJF nº 0260-11/02.

Rejeito as preliminares de nulidade, suscitadas na peça defensiva, pelos motivos a seguir relatados:

1. 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, foi realizada a fiscalização do estabelecimento e exigido o imposto relativo ao crédito considerado indevido;
2. não pode ser aceita a alegação de que o autuante deveria ter verificado o livro Registro de Inventário, e apurado o real ingresso das mercadorias devolvidas, uma vez que não se trata de levantamento quantitativo de estoque, e sim de auditoria referente a crédito fiscal utilizado indevidamente;
3. não foi ferido o princípio da não cumulatividade do ICMS, considerando que a fiscalização não está impedindo o autuado de usufruir o seu direito constitucional, mas apenas desenvolvendo roteiros de auditoria para verificar a regularidade e a correção dos valores utilizados pelo contribuinte a título de crédito fiscal.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o imposto sob a acusação de que o sujeito passivo utilizou indevidamente créditos fiscais relativos a devoluções de mercadorias (anulação de vendas e trocas), as quais foram acobertadas por notas fiscais de entradas emitidas pelo próprio autuado, sem a indicação dos elementos necessários à comprovação das operações

realizadas, isto é, sem a identificação do cliente, a discriminação das mercadorias devolvidas e sua quantidade, a data e a série do documento fiscal original e o valor de cada devolução.

Analisando as notas fiscais anexadas pelo autuante (fls. 95 a 115), constato que o autuado englobou os valores de todas as devoluções em diversas notas fiscais de entradas sem observar os requisitos legais para o creditamento do ICMS, razão pela qual o autuante elaborou os demonstrativos anexados às fls. 17 a 22, referentes ao crédito indevido utilizado no período de janeiro de 1999 a junho de 2004, bem como acostou fotocópias dos livros fiscais do contribuinte (fls. 23 a 94).

A respeito de créditos fiscais relativos a devoluções de mercadorias, o RICMS/97 estabelece que:

*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.*

No presente lançamento, está demonstrado que o contribuinte não cumpriu as determinações previstas nos dispositivos regulamentares acima transcritos e, além disso, não trouxe aos autos os elementos documentais necessários à comprovação de seu direito ao uso do crédito fiscal que ora está sendo glosado.

Ressalto que o contribuinte não contestou os valores apurados no levantamento fiscal, mas apenas alegou, a fim de escusar-se ao cumprimento das disposições legais, que comercializa com mais de 8.000 itens e se tivesse que cumprir o disposto no artigo 653, do RICMS-BA, teria que emitir cerca de cem notas fiscais de devolução por dia com a assinatura do comprador e seu documento de identidade, gerando filas e criando embaraços às devoluções de mercadorias, o que infringiria o Código de Defesa do Consumidor, porém é evidente que tais alegações não podem ser aceitas.

Quanto à argumentação do contribuinte sobre as regras inseridas no Convênio ICMS 85/01, 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 em 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.

Tem razão o preposto fiscal, pois efetivamente este Auto de Infração trata de devoluções supostamente ocorridas no estabelecimento do sujeito passivo em momento posterior às vendas realizadas e o autuado não poderia ter reunido, no final do dia, o volume de todas as mercadorias devolvidas em diversas notas fiscais de entradas sem a discriminação de tais mercadorias devolvidas, sua quantidade, valor e data, bem como a identificação do consumidor final e o motivo da devolução. Ao adotar tal procedimento, o autuado impediu a fiscalização de verificar a regularidade e a correção dos créditos utilizados e, dessa forma, não tendo apresentado nenhum outro documento que pudesse comprovar o seu direito aos créditos fiscais, objeto desta autuação, entendo que está comprovada a infração.

Ressalto, por oportuno, que, em nenhum momento, está sendo ferido o princípio constitucional da não cumulatividade como alegado pelo autuado, uma vez que não há qualquer impedimento para que ele usufrua de seu direito aos créditos fiscais objeto deste lançamento. Trata-se apenas de uma questão de falta de comprovação, por parte do sujeito passivo, de que os valores creditados em seus livros fiscais estão corretos, porque se originaram, efetivamente, de operações de devoluções de mercadorias anteriormente vendidas a consumidores finais.

Como dito acima, as cláusulas do Convênio ICMS 85/2001, citadas pelo autuado nas razões de defesa, não se aplicam ao caso em análise, haja vista que não se trata de cancelamento de cupom fiscal, e sim, de supostas devoluções de mercadorias em decorrência de anulação ou troca, como reconhecido pelo próprio autuado em sua impugnação, as quais não ficaram devidamente comprovadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210432.0016/04-8, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.793.848,18**, sendo R\$531.368,70, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$1.262.479,48, acrescido de idêntica multa, prevista na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 da citada Lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR