

PROCESSO - A. I. Nº 207105.0381/04-0  
RECORRENTE - DEIB OTOCH S/A (ESPLANADA)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0171-01/05  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 27/06/2007

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0209-11/07

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. A comprovação de que as mercadorias foram de fato devolvidas pelos consumidores finais, ainda que não tenham sido integralmente observadas as disposições do §2º, do art. 653, RICMS, confere ao consumidor direito ao crédito fiscal. Infração elidida. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame, lavrado para exigir ICMS em decorrência da seguinte infração:

*“Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a junho e setembro a dezembro de 1999 e janeiro a dezembro de 2000 a 2002, no valor de R\$ 214.159,43. Multa: 60%.”*

A Decisão recorrida manteve integralmente a autuação, sob o seguinte fundamento:

*“O autuado requereu a realização de perícia para aferir a regularidade da utilização dos créditos fiscais. Indefiro tal pedido, pois a mesma se consubstancia na verificação de fatos vinculados à sua escrituração, e, caso existissem os documentos, o autuado poderia tê-los anexado à sua impugnação.*

*Dos autos, verifico que o autuado confirmou, em sua peça defensiva, não ter observado as disposições dos incisos I e II do §2º do art. 653 do RICMS/97, procedimentos necessários para provar de forma inequívoca a devolução das mercadorias efetuadas por consumidor final, principalmente as declarações assinadas por cada pessoa que efetuou a devolução, independente de serem empresas de grande porte ou não.*

*Como o crédito é condicionado à existência de prova inequívoca da devolução, a qual não foi apresentada pelo autuado, entendo que o mesmo foi indevidamente utilizado. Portanto, entendo que a infração é subsistente.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, o autuado interpôs o Recurso Voluntário de fls. 179/188, através do qual pede a realização de perícia administrativa, para demonstrar a regularidade dos créditos fiscais utilizados, nos termos dos arts. 123, §3º, e 145, do RPAF.

Afirmou que o indeferimento do pedido de perícia na Primeira Instância administrativa não observou que a medida implica na análise da escrita contábil do recorrente como um todo, bem como na comparação de diversas contas, campos e documentos, de modo harmônico, o que inviabiliza a anexação da documentação integral que deve ser submetida à apreciação deste Conselho de Fazenda.

Ressalta, ademais, que o indeferimento implica violação à ampla defesa, garantia constitucional. No mérito, aduziu que o que motivou a presente autuação foi o fato de o preposto fiscal ter entendido que as devoluções das mercadorias efetuadas pelos consumidores não estavam devidamente comprovada.

Afirma que exerce o comércio de mercadorias, efetuando, diariamente, uma enorme quantidade de venda a consumidores distintos, sendo a maioria destas transações de pequeno valor. Assim, não tem condições, na sua prática comercial, de registrar uma a uma as devoluções realizadas, o que inviabilizaria a própria dinâmica de suas vendas, razão pela qual adota o seguinte procedimento para registrar e lançar contabilmente suas devoluções, inclusive com seus reflexos tributários, nos termos do art. 653, do RICMS/97: efetua o registro das devoluções, com as respectivas notas fiscais, diariamente, em uma única nota fiscal de entrada, relacionando os cupons fiscais, na forma do inciso I, do §2º, do art. 653, do RICMS.

Alega que tal procedimento é perfeitamente regular, além de ser o único possível na realidade comercial da empresa. Assevera que este procedimento é adotado por inúmeras outras empresas, constituindo-se, portanto, num costume comercial há muito tempo pacificado e aceito pelas autoridades fazendárias, o que torna necessária a aplicação do art. 100, II, do CTN, segundo o qual as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis e dos tratados e convenções.

Insurge-se quanto à necessidade de apresentação de declarações assinadas por cada pessoa que efetuou a devolução, pois o art. 653, do RICMS, não pode ser aplicado indistintamente a qualquer estabelecimento comercial, mas deve atentar à dinâmica das relações comerciais, que, no caso do autuado, torna completamente impossível a adoção de outro procedimento que não aquele utilizado no seu estabelecimento. Diz que o §3º, do mesmo dispositivo, demonstra que a regra não pode ser aplicada no caso sob exame, que se caracteriza pela realização de pequenas operações de compra por consumidores finais, com baixo valor unitário e grande volume numérico.

Em reforço à sua tese, frisa que existe uma série de evidências que demonstram a compatibilidade dos lançamentos contábeis fiscais com a sua realidade comercial, tais como: notas fiscais de saída que originaram as devoluções são plenamente compatíveis com os créditos gerados pelo reingresso das mercadorias; os valores utilizados em função das devoluções e os registrados nestes documentos são idênticos; a evolução do estoque da empresa acompanha a dinâmica de saídas e devoluções; e os próprios dados lançados no SINTEGRA estão perfeitamente regulares.

Conclui, desta maneira, que os créditos utilizados estão absolutamente corretos, trazendo entendimento doutrinário favorável à sua tese.

Conceitua os deveres instrumentais, admitindo, no máximo, a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso, a emissão dos documentos constantes do §2º, do art. 653, do RICMS. Assevera, entretanto, que não houve tal descumprimento, pois documentou corretamente a devolução das mercadorias, sendo legítimo o crédito utilizado.

Ao final, pugna pelo Provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, por conduto do Parecer de fls. 199/200, pugnou pelo indeferimento da diligência requerida, ao argumento de que as provas estão em poder da própria empresa, que poderia ter trazido aos autos, ainda que por amostragem, para justificar o deferimento da perícia.

No mérito, opina pelo não provimento do Recurso interposto, pois o recorrente confessou que não tomou todas as medidas legais, informando proceder de outra forma, atingindo o mesmo resultado. Entretanto, como não conseguiu provar o procedimento adotado, a alegação está desprovida de relevância jurídica.

Em sessão realizada em 23.07.2005, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou em baixar os autos em diligência, para que a ASTEC verificasse “*se de fato o procedimento descrito pelo contribuinte, foi traduzido em prática, ou seja, às notas fiscais ‘mães’, emitidas ao final de cada dia, estão anexadas os cupons e/ou outras notas fiscais*”.

Em resposta à diligência, a ASTEC elaborou o Parecer nº 00229/2005, que concluiu que o procedimento descrito pelo autuado de fato ocorre na prática, consoante demonstram as photocópias das Notas Fiscais nºs 3803 e 6236, juntadas a título exemplificativo.

O Assistente de Conselho de Fazenda da ASTEC, Ciro Roberto Seifert, ratificou o entendimento do órgão técnico no termo de encaminhamento de fls. 224.

O recorrente manifestou-se sobre o resultado da diligência, fls. 227/229, reiterando integralmente o Recurso Voluntário apresentado.

Em novo Parecer, fls. 233/234, a PGE/PROFIS opinou pelo Provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista que a diligência demonstrou que a devolução das mercadorias pelo consumidor era acompanhada de documentos com as informações necessárias para o devido creditamento.

A ASTEC/PROFIS, no Parecer de fls. 235/236, aduziu que embora o procedimento adotado pelo autuado não seja o previsto em lei, é possível identificar os créditos lançados a título de devolução.

## VOTO

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

Já em Segunda Instância administrativa, o processo foi convertido em diligência direcionada à ASTEC/CONSEF, para fins de verificar se o procedimento adotado pelo contribuinte, na devolução das mercadorias pelos consumidores finais, correspondia à realidade, ou seja, se as notas fiscais de entrada emitidas ao final de cada dia possuíam cupons fiscais correspondentes.

Em resposta à diligência solicitada, a ASTEC/CONSEF elaborou o Parecer nº 00229/2005, fls. 206/207, que fez as seguintes constatações:

### **“2 – DA DILIGÊNCIA FISCAL:**

*De posse dos livros e documentos fiscais constatamos que o autuado utilizava dois procedimentos em relação à devolução de mercadorias referente a vendas através de cupom fiscal:*

#### **1. Devolução de todos os itens constantes do cupom fiscal:**

*O cupom fiscal era devolvido para o autuado que o anexava na nota fiscal de devolução, conforme verifica-se do documento fiscal nº 5532, fotocópia à fl. 203/209.*

#### **2. Devolução de parte das mercadorias saídas através de cupom fiscal:**

*O cupom fiscal ficava em poder do comprador e o autuado emitia um documento denominado “minuta de troca de produtos” fotocópia à fl. 211/215, constando as seguintes informações:*

- a) código do produto e descrição do produto;*
- b) quantidade;*
- c) valor da devolução;*
- d) número do cupom fiscal.*

*Ao final do dia era emitida nota fiscal de devolução constando no campo “observações” os números dos cupons fiscais que deram saída às mercadorias devolvidas.*

*Para melhor entendimento estamos anexando as Notas Fiscais nºs 3803 e 6236 com as respectivas minutas de troca de produtos, fotocópias fls. 210/220. Também anexamos fita detalhe referente ao cupom fiscal nº 299112 informado na nota fiscal de devolução nº 5536, onde verifica-se que no cupom fiscal consta a saída de 17 itens e foi devolvido apenas 01 item (camiseta raglan), que consta na nota de devolução nº 5536, fotocópias de fls. 221/223.*

*O demonstrativo elaborado pela autuante que serviu de base para a lavratura do Auto de Infração relaciona as notas fiscais em que foram devolvidas parte das mercadorias saídas através de cupom fiscal, portanto, não estavam anexados os cupons fiscais.*

### **3 – CONCLUSÃO:**

*As notas fiscais “Mães” emitidas ao final de cada dia, relacionadas às fls. 14/99, não estavam anexados os cupons fiscais pois se tratam de devolução de parte das mercadorias saídas através de cupons fiscais.*

*Os cupons fiscais ficavam em poder do comprador e era emitido para cada cupom um documento denominado “minuta de troca de produtos”, arquivados separadamente em ordem cronológica.*

*Os números dos cupons referentes às mercadorias devolvidas encontram-se informados na nota fiscal de devolução no campo ‘observações’.”*

Assim, a ASTEC/CONSEF constatou que o recorrente realizava um procedimento interno próprio para registrar as devoluções de mercadorias efetuadas pelos consumidores finais, de modo a atender às suas peculiaridades administrativas internas e viabilizar o desenvolvimento de suas atividades econômicas. Desta forma, não houve prejuízo para o FISCO, porquanto as mercadorias indicadas nas notas de entrada de fls. 14/99, que dão lastro ao presente lançamento de ofício, de fato reingressaram no estoque do autuado.

O entendimento da autuante e da JJF, de que é irrelevante o procedimento adotado pelo recorrente, sendo suficiente para configurar o ilícito fiscal o simples descumprimento do inciso II, do §2º, do art. 653, do RICMS, com a devida licença, peca por transformar um mero dever instrumental em fato gerador do imposto, o que, a toda evidência, não encontra amparo nas mais basilares regras jurídicas a respeito do tema.

O art. 653, do RICMS, reconhece o direito ao crédito fiscal, desde que haja prova inequívoca da devolução, como ocorreu na espécie, *in verbis*:

*“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.”*

Ao estabelecer no seu §2º, II, que o recebedor da mercadoria deverá “*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*”, a norma regulamentar pretende, apenas, dar efetividade à regra insculpida no *caput*, para fins de verificar a regularidade do crédito utilizado. É, portanto, mero dever instrumental, que, acaso não cumprido, não poderá impedir a utilização do crédito, se o contribuinte comprovar a inequivocidade da devolução realizada, ainda que por outros meios.

Vale frisar que a mencionada “*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*” serve para dar maior verossimilhança à operação de devolução, pois seria impossível para o Fisco localizar e inquirir, um a um, os consumidores que efetuam devoluções de mercadorias para confirmar a regularidade da operação. Na hipótese dos autos, a medida é desnecessária, porquanto a regularidade do procedimento adotado pelo recorrente foi constatada por órgão técnico deste Conselho de Fazenda e pela própria Procuradoria Geral do Estado, sendo, pois, uma realidade, o que se sobrepõe a meros juízos de verossimilhança.

Diante de tais considerações, não se trata sequer de flexibilizar a regra inserida no §2º, II, art. 653, do RICMS, pois, como visto, o contribuinte tem o direito de demonstrar que as devoluções das mercadorias de fato ocorreram e, assim, patentear a legitimidade do crédito utilizado, ainda que por métodos distintos daqueles previsto no regulamento de regência, o que ocorreu no presente PAF.

Registre-se que a norma que admite o creditamento do imposto relativo a mercadorias devolvidas não pode ser confundida com um benefício fiscal, porquanto visa a evitar o enriquecimento ilícito do fisco e faz valer o preceito da moralidade, devolvendo ao contribuinte o valor do imposto recolhido caso o fato gerador venha a ser desconstituído. Tal circunstância reforça o dever de reconhecer a regularidade do crédito fiscal, acaso reste comprovada a efetiva devolução das mercadorias pelos consumidores finais, como na espécie, razão pela qual não pode prevalecer o entendimento da JJF.

Por derradeiro, não entendo cabível a aplicação de qualquer multa por descumprimento de obrigação acessória, pois, repita-se, a norma do inciso II, do §2º, do art. 653, do RICMS, contempla mero dever instrumental que, acaso não cumprido, onerará o contribuinte com a demonstração mais difícil de que as devoluções das mercadorias ocorreram verdadeiramente.

Deverá, entretanto, o recorrente, pleitear a concessão de regime especial, como, aliás, vem procedendo a SEFAZ com relação a outras empresas, o que evitará autuações posteriores acerca do mesmo fato.

Ante o exposto, na esteira do Parecer da ASTEC/CONSEF e dos opinativos da PGE/PROFIS e da ASTEC/PROFIS, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

### VOTO DISCORDANTE

Eu, Fernando Antônio Brito de Araújo, discordo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre relator, quanto a sua Decisão de Prover o Recurso Voluntário, sob a fundamentação de que:

*"Vale frisar que a mencionada “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” serve para dar maior verossimilhança à operação de devolução, pois seria impossível para o Fisco localizar e inquirir, um a um, os consumidores que efetuam devoluções de mercadorias para confirmar a regularidade da operação. Na hipótese dos autos, a medida é desnecessária, porquanto a regularidade do procedimento adotado pelo recorrente foi constatada por órgão técnico deste Conselho e pela própria Procuradoria Geral do Estado, sendo, pois, uma realidade, o que se sobrepõe a meros juízos de verossimilhança.”*

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o recorrente para exigir o imposto decorrente da:

*“Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a junho e setembro a dezembro de 1999 e janeiro a dezembro de 2000 a 2002, no valor de R\$ 214.159,43. Multa: 60%.”*

Conforme fora consignada pela diligente da Assessoria Técnica em seu Parecer:

*“O demonstrativo elaborado pela autuante que serviu de base para a lavratura do Auto de Infração relaciona as notas fiscais em que foram devolvidas parte das mercadorias saídas através de cupom fiscal, portanto, não estavam anexados os cupons fiscais.”*

Também a Parecerista atesta que o cupom fiscal ficava em poder do comprador e o autuado emitia um documento denominado “Minuta de Troca de Produtos”, no qual constava: código, descrição e quantidade do produto; valor da devolução e número do cupom fiscal, para no final do dia emitir nota fiscal com natureza de operação “Devolução”.

Assim, diante de tais considerações, constato que, em momento algum, o sujeito passivo consegue satisfazer a premissa básica para creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria devolvida, ou seja, a  **prova inequívoca da devolução**, conforme prevê o artigo 653, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, uma vez que, invariavelmente, sempre descumpre com sua obrigação de obter 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”*, conforme previsto no inciso II, do § 2º do referido art. 653 do RICMS.

Tal requisito, ao contrário do que ressalta o Relator, é imprescindível à essencialidade do atendimento às circunstâncias legalmente estabelecidas, pois, sem qualquer prova da devolução das mercadorias, seria **temerário** se concluir que as operações de vendas foram desfeitas e, consequentemente, legitimar o crédito utilizado, uma vez que o contribuinte deixou de atender a disposição legal de obter a declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do motivo da devolução, especialmente ao não fazer constar o número do seu documento de identidade, de forma a “possibilitar” ao Fisco, mesmo por amostragem, a averiguação *“a posteriori”* da documentação, caso necessário, para confirmar a regularidade da operação.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida que julgou o Auto de Infração PROCEDEnte.

### VOTO EM SEPARADO (Quanto à Aplicação da Multa – R\$50,00)

Em que pese concordarmos com o voto proferido pelo relator no que toca a comprovação, neste processo específico, da possibilidade de vinculação da nota fiscal de entrada (nota mãe) emitida pelo estabelecimento autuado com o correlato cupom fiscal emitido quando da venda da mercadoria (como atesta diligência realizada pelas ASTEC), permitindo, assim, a fiscalização, a verificação da efetiva ocorrência da sua devolução, discordamos do mesmo quando afirma não existir descumprimento de obrigação acessória nos procedimentos utilizados pelo sujeito passivo para documentar as devoluções de mercadorias. A uma, porque de fato o procedimento que foi por este adotado não encontra amparo na legislação, ao contrário, não segue o que esta determina, como se verifica da simples leitura do art. 653 e seus parágrafos do RICMS/BA. A duas, porque tais procedimentos são sim obrigações acessórias, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, abaixo transscrito, “*in verbis*”:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

Alias a expressão “dever instrumental” a que se reporta o eminentíssimo relator sequer é terminologia utilizada pelo CTN. Do exposto, por ter ficado comprovado neste processo o descumprimento de uma obrigação tributária de natureza acessória, devidamente tipificada na legislação tributária, e inclusive reconhecida pelo sujeito passivo, cabe a aplicação de penalidade pelo seu descumprimento, “*in casu*” a multa estipulada no art. 42, inciso XXII, por se tratar de penalidade inespecífica.

Ressaltamos a necessidade do sujeito passivo pleitear que o procedimento que adota seja submetido a análise da Administração Tributária e seja devidamente convalidado através de concessão de regime especial, nos termos do art. 900 e seguintes do RICMS/BA, evitando, assim, o surgimento de contencioso administrativo sobre a mesma matéria.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207105.0381/04-0, lavrado contra **DEIB OTOCH S/A (ESPLANADA)**.

VOTO VENCEDOR (Provimento do Recurso) – Conselheiros: Fábio de Andrade Moura, Valnei Sousa Freire e Oswaldo Ignácio Amador.

VOTO DISCORDANTE (Não Provimento do Recurso) – Conselheiro: Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à Aplicação da Multa) – Conselheiros: Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO - VOTO DISCORDANTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO EM SEPARADO (Quanto à Aplicação da Multa)

MARIA HELENA CRUZ BULCAO - REPR DA PGE/PROFIS