

**A. I. Nº** - 130080.0001/15-4  
**AUTUADO** - PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.  
**AUTUANTE** - VIRGÍNIA MARIA ZANINI KERCKHOF  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 26/10/2016

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0207-03/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS POR CONSUMIDOR FINAL. As notas fiscais de devolução isoladamente, sem a declaração do adquirente da motivação da devolução não servem como prova inequívoca do desfazimento do negócio, de forma a permitir o crédito fiscal, nos termos art. 454, §1º, RICMS-BA/12. O contribuinte não procedeu na forma regulamentar expressamente prevista para o registro das operações e não carrou aos autos provas da materialidade das devoluções. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2015, exige do autuado ICMS no valor de R\$288.255,29, acrescido da multa de 60%, em decorrência de 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 de 2012 a dezembro de 2013. Demonstrativo em CD, fl. 13.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos com procuração à fl. 220 a 227, apresenta defesa, fls. 210 a 217, aduzindo as argumentações resumidas a seguir.

Inicialmente, observa que o Auto de Infração lavrado refere-se à glosa dos créditos de ICMS apropriados em função da entrada de mercadorias no estabelecimento autuado a título de devolução dos produtos vendidos aos seus clientes consumidores finais, através de Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal - ECF, sem a observância do previsto na legislação pertinente. Frisa que restou efetuada a glosa dos créditos apropriados, relativos às mercadorias recebidas em devolução/troca, entretanto, observa que o lançamento tributário não merece prosperar.

Revela ser o estabelecimento autuado conhecido sob a grife “FARM”, e que atua por mais de 15 anos, possuindo hoje diversas lojas em todo o território nacional. Continua informando que é líder em design, comunicação e distribuição, a grife figura entre as cinco maiores empresas de moda no Brasil.

Assinala que, visando a satisfação da sua exigente clientela e em respeito à legislação vigente (mormente o Código de Defesa do Consumidor), adota uma política que permite aos seus consumidores efetuar a troca ou devolução de mercadorias em qualquer uma de suas lojas, bastando, para tanto apresentar a mercadoria em perfeito estado e com a etiqueta fixada, além do Cupom Fiscal recebido por ocasião da aquisição da mercadoria. Prossegue mencionando que em alguns casos, o cliente não possui o Cupom Fiscal relativo à aquisição e, nesses casos, é feita uma busca no sistema único da empresa, visando identificar os dados do documento de origem, para fins de emissão da correspondente Nota Fiscal de entrada da mercadoria devolvida. Frisa que nos casos que deram ensejo à autuação ora combatida, tais procedimentos foram adotados. Arremata observando que o único lapso cometido foi a falta de indicação dos dados dos Cupons Fiscais nas Notas Fiscais emitidas.

Informa que junta aos autos, mídia eletrônica (CD) contendo todas as informações exigidas no RICMS-BA, Doc. 02, relativamente às vendas das mercadorias devolvidas, correlacionando as entradas de mercadorias em devolução com os respectivos cupons fiscais relativos à venda original, comprovando, desta forma, a legitimidade do crédito de ICMS em questão, restando suprida a ausência das informações indicadas pela Fiscalização na nota fiscal de entrada, emitida para o registro das devoluções de mercadorias em voga.

Registra, que mesmo que não tenha observado estritamente as disposições do art. 653, §2º do RICMS-BA/99, ou do art. 454 do RICMS-BA/12, a nota fiscal de entrada emitida para fins de apropriação do crédito de ICMS fundado na devolução de mercadorias nunca poderá ser considerada inidônea para fins de resultar nos efeitos fiscais pretendidos pela Autuante (glosa de crédito com aplicação da respectiva multa pelo suposto descumprimento de obrigação principal).

Assevera que a ausência de dados, na nota fiscal de entrada, relativos ao cupom fiscal emitido na venda da mercadoria devolvida não tem o condão de desfigurar a operação de devolução, nem de classificá-la como inidônea, mormente porque o controle exigido pelo Fisco para validação das operações foi efetuado.

Explica que no presente caso, em que a operação original tributada é desfeita, uma vez que a mercadoria vendida foi devolvida pelo consumidor final, a tributação que incidiu na venda da mercadoria devolvida deve ser anulada, posto que tal mercadoria será novamente comercializada (nova venda com incidência do ICMS). Continua destacando, caso assim não fosse, estar-se-ia permitindo a tributação em cascata - incidência do ICMS cumulativo, em flagrante violação ao art. 155, §2º, inciso I, da CF/88.

Destaca que o princípio da não-cumulatividade, insculpido no referido artigo da CF/88, informa de maneira primordial e soberana a sistemática de apuração e recolhimento do ICMS. Acrescenta frisando que tal princípio tem por objetivo impedir a denominada tributação em cascata, assegurando aos contribuintes o direito de deduzir o montante do tributo já recolhido em etapas anteriores com aqueles devidos nas operações seguintes, de forma que o tributo incida efetivamente apenas sobre a parcela que agrega o preço da mercadoria ou do serviço, atingindo apenas o valor da operação final.

Cita como exemplo julgamento pelo CONSEF, que ao julgar caso análogo ao presente, no Acórdão J1F Nº 0067-04/10, reconheceu a legitimidade do crédito de ICMS em razão da devolução de mercadoria.

Pondera que tal direito, embasado precipuamente na Carta Magna, não pode ser afastado por mero descumprimento da obrigação acessória utilizada como fundamento pelo Fisco para a autuação fiscal, relativamente à falta de menção, na nota fiscal de entrada, dos dados referentes ao cupom fiscal de venda, mormente se a finalidade pretendida com a obrigação formal foi plenamente atendida.

Revela que se o Fisco impedir o direito ao crédito de ICMS na devolução de mercadoria, a venda registrada na máquina, com débito de ICMS, persistirá, e a mercadoria será colocada novamente em circulação havendo nova tributação (outra saída com débito de ICMS registrada no Emissor de cupom fiscal).

Diz ser incabível a glosa dos créditos de ICMS procedida pelo Fisco, que, por mero descumprimento de obrigação acessória - no tocante aos dados da nota fiscal de entrada, deixou de considerar os créditos de ICMS legitimamente apropriados.

Traz à baila o art. 113, §2º, do CTN, o qual preceitua que as funções das obrigações acessórias impostas pelo Fisco são de possibilitar a aferição da correta arrecadação e de viabilizar o exercício da atividade fiscalizadora.

Assevera não haver justificativa aceitável para a exigência de estorno dos créditos de ICMS legitimamente apropriados, tendo em vista o objetivo precípua das obrigações acessórias, que é a

de possibilitar que o Ente Público verifique o correto cumprimento da obrigação principal (no caso, o correto recolhimento do ICMS), bem como da exata fiscalização acerca das operações realizadas (no caso, comprovação das operações de saídas das mercadorias recebidas em devolução).

Requer, caso necessário, que sejam convertidos os autos em diligência fiscal, para lhe possibilitar demonstrar a impropriedade do lançamento, bem como a sua total lisura perante o Fisco Estadual.

Solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida, estabelecido na Rua Frederico Simões, nº 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/BA - CEP 41820-774, e com endereço eletrônico: [gilbertobadaro@badaroalmeida.com.br](mailto:gilbertobadaro@badaroalmeida.com.br).+r4

Conclui pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

A autuante presta informação fiscal, fls. 276 a 278, aduzindo os argumentos que se seguem.

Inicialmente observa que a autuação foi baseada no exame da escrita fiscal, conforme elencada na descrição dos fatos do Auto de Infração, aplicando auditoria fiscal, que se constitui num elenco de atividades sistemáticas voltadas para o levantamento, estudo e avaliação das operações registradas ou não pelos estabelecimentos com vistas a determinar a ocorrência do fato gerador do ICMS, sua base de cálculo, a alíquota aplicável, a correta apropriação dos créditos fiscais devidos, a exata determinação do valor devido e seu recolhimento nos prazos regulamentares, assim, a auditoria fiscal no desempenho desta atividade utiliza-se o referencial teórico da disciplina Auditoria, porém, com objetivos específicos.

Destaca que em 22/10/2014 foi procedida a primeira intimação para que autuada apresentasse sua escrita fiscal, não apresentou, novamente foi procedida a segunda intimação em 22/01/2015, sem que houvesse resultado, assim foram procedidas a terceira e quarta intimações em 27/02/2015 e 20/03/2015 respectivamente, conforme se verifica às fls. 07 a 09, o que procrastinou a fiscalização.

No que diz respeito à alegação do autuado de que, para satisfação de sua clientela exigente e respeito à legislação vigente do código do consumidor, descumpriu que determina o art. 653, §2º do RICMS-BA/97, e o art. 454 do RICMS-BA/12, ou seja, a legislação tributária baiana, esclarece que o único lapso cometido não foi a falta de indicação dos dados dos cupons fiscais nas Notas Fiscais emitidas, como quer fazer crer o autuado. Prossegue esclarecendo que os citados artigos preceituam: “O contribuinte que receber em virtude de troca 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”.

Reafirma que não foi simplesmente falta de cumprimento da obrigação acessória, como tenta caracterizar o autuado, a assinatura do comprador atestando a devolução da mercadoria é imprescindível para comprovar, de fato, a devolução.

Assinala que, após verificar que não houve a comprovação efetiva da devolução, glosou o crédito fiscal. Diz que o próprio autuado admite que utilizou os dados do contribuinte do documento fiscal de saídas para efetuar devoluções, como se pode constatar, fls. 14 a 24 que, os Danfes das Notas Fiscais Eletrônica juntamente com documento apartado da nota fiscal para troca (cópias) que, embora emitido, o comprador não assinou, assim caracterizando devoluções fictícias. Relata que o autuado forjou as operações de devolução dos produtos para criar uma situação do direito a utilização do crédito, diminuindo, assim, o valor do tributo a pagar.

Observa, quanto ao princípio constitucional da não-cumulatividade, que em nenhum momento houve impedimento para utilização dos créditos fiscais, mas, devido a comprovação efetiva de que as devoluções são fictícias, o autuado deixou de obter o direito à utilização dos créditos fiscais em questão.

Afirma que a jurisprudência do CONSEF citada na impugnação, não se aplica ao presente caso, por se tratar de situação diversa da que cuida este processo.

Quanto ao mérito, assinala que o autuado não apresentou documento algum capaz de elidir o fato notório que os créditos são indevidos.

Conclui mantendo a autuação.

Na assentada do julgamento, a representante do autuado, em sustentação oral, reiterou todos os argumentos articulados de defesa requerendo a improcedência da autuação e apresentou como precedentes decisões sobre o tema prolatadas pela 2ª CJF deste CONSEF nos Acórdão de CJF Nºs 0260-12/15 e 0313-12/15.

## VOTO

Inicialmente, consigno que os presentes autos afiguram-se devidamente formalizado, eis que, não verifico qualquer violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados evidenciados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondente infração, não constato também qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99.

Rejeito o pedido de diligência solicitado pelo defendente, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a apreensão do objeto da autuação e decisão da lide, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99.

No mérito, a acusação fiscal versa sobre o cometimento de infração à legislação relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação.

Ao dispor sobre a devolução de mercadoria efetuada por pessoa não obrigada a emissão de nota fiscal, o RICMS-BA/12, no seu art. 454, assim dispõe:

*“Art. 454. O contribuinte que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de nota fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

*§1º Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:*

*I - emitir nota fiscal na entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição da mercadoria, 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 referida no inciso I 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;”*

Como se depreende da inteligência do supra aludido dispositivo regulamentar, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, é indubitoso que a legislação tributária estadual prevê a hipótese de utilização de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais pessoas físicas ou por pessoas jurídicas não obrigadas à emissão de nota fiscal. Todavia, o estabelecimento recebedor das devoluções deverá comprovar a efetividade dessas devoluções mediante o cumprimento das obrigações previstas nos incisos I e II.

No caso em tela, o autuado emitiu a nota fiscal de entrada referida no citado inciso I do art. 454, porém, o exame das notas fiscais emitidas arroladas na autuação evidencia que eles não atendem às determinações contidas no inciso II do referido dispositivo regulamentar, no sentido de comprovar inequivocamente as devoluções, haja vista que somente a indicação na Nota Fiscal de Devolução dos cupons fiscais não comprova inequivocamente a devolução da mercadoria, eis

que sem a imprescindível declaração do adquirente da mercadoria com sua identificação, consoante expressamente exige o teor do inciso II do aludido dispositivo regulamentar.

Indubitavelmente, o atendimento das aludidas obrigações é fundamental para se comprovar a devolução e, assim, resguardar o Erário de prejuízos referentes a operações que não representem reais devoluções.

Em sua defesa o autuado alega que as devoluções ocorreram, sendo legítimo o seu direito em proceder aos lançamentos dos valores do ICMS referentes às mercadorias devolvidas como crédito em sua escrita fiscal.

Por óbvio, sendo o ICMS um imposto não cumulativo, conforme aduzido pelo autuado, o direito de creditamento do imposto nas devoluções de mercadorias é indiscutível, não sendo este o objeto da acusação fiscal.

Também não merecem prosperar as alegações defensivas, de ser descabida a glosa de créditos fiscais que por mero descumprimento de obrigação acessória, haja vista que a legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadorias ao cumprimento dessas obrigações com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, e não se trata de impedir o uso do crédito fiscal nem de aplicação da analogia prevista no art. 108 do CTN, mas ao fato de não ter sido comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por ele utilizados.

Em suma, resta patente que no presente caso, o cerne da questão está no fato de ausência de comprovação inequívoca das devoluções, consoante previsão expressa na legislação de regência, ou seja, a declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com a indicação do motivo da devolução, constando a espécie e o número do seu documento de identidade, exigência não adimplida pelo contribuinte.

Logo, nos termos do art. 454, §1º, incisos I e II, do RICMS-BA/12, cabia ao autuado cumprir as obrigações tributárias previstas para comprovar a efetividade das devoluções, objeto da autuação, sendo que, ao agir em desconformidade com o previsto na legislação, atraiu para si a incumbência de comprovar que o seu procedimento irregular não ensejou prejuízo ao Estado, o que não fez, sendo correta a exigência fiscal para exigência do imposto não recolhido pela utilização indevida de crédito fiscal.

No que diz respeito ao Acórdão JJF Nº 0067-04/10, citado pelo impugnante como precedente, por reconhecer a legitimidade do crédito de ICMS em razão da devolução de mercadoria, não serve de paradigma para o presente caso, eis que a aludida decisão trata específica e distintamente de crédito decorrente da emissão do bilhete de passagem rodoviária regido por critérios normativos próprios para os quais existem formulários próprios para tais cancelamentos, que dão o suporte necessário para que os mesmos sejam devidamente considerados.

Desta forma, concluo pela subsistência da autuação.

No que concerne ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida, estabelecido na Rua Frederico Simões, nº 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/BA - CEP 41820-774, e com endereço eletrônico: [gilbertobadaro@badaroalmeida.com.br](mailto:gilbertobadaro@badaroalmeida.com.br), saliento que inexiste óbice para o atendimento, desde que observadas as disposições do art. 108 do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **130080.0001/15-4**, lavrado contra **PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$288.255,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA