

**PROCESSO** - A. I. N° 276473.0016/17-1  
**RECORRENTE** - LOJAS SIMONETTI LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0135-04/18  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAS TEIXEIRA DE FREITAS (EXTREMO SUL)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/02/2022

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0403-12/11-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Apesar de ser um requisito a efetiva comprovação da devolução, a recorrente trouxe prova por amostragem, notas fiscais de entrada (devolução da mercadoria), fazendo constar no campo “Observações Complementares” os dados do documento de origem, documentos fiscais de venda (NFC-e), tanto o original emitido, como o relativo à operação subsequente, ambos constando o nome e endereço dos clientes adquirentes, de forma a permitir a devida análise da devolução efetiva. A recorrente não cumpriu com inteireza as regras, entende-se que as NFC-e e as notas fiscais de entrada emitidas, acostadas à peça de defesa, são elementos que comprovam a devolução efetiva das mercadorias vendidas pela recorrente, haja vista que indicam que as mesmas mercadorias foram objeto de venda subsequente ao mesmo cliente da primeira venda realizada. Em diligência, a autuante pontuou ausência de alguns documentos, no entanto, não trouxe a autoridade fiscal ao presente processo quaisquer indícios de má fé nas operações envolvendo as devoluções registradas. É regular o crédito do ICMS nas devoluções de mercadorias realizadas pelo consumidor final. Todavia, considerando que ficou caracterizado o descumprimento do art. 454, parágrafo 1º, inciso II do RICMS/12 (falta de assinatura do cliente em documento de devolução), bem como que não há penalidade prevista expressamente para essa conduta, aplica-se a multa prevista no art. 42, inciso XXII da Lei n° 7.014/96, com fundamento na previsão do art. 157 do RPAF. Multa de R\$ 50,00 para cada mês de jan a dez de 2013. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 4<sup>a</sup> JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração acima referenciado, lavrado em 18/12/2017, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 135.014,73, mais multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei n° 7.014/96, em face da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação”*.

A título de descrição dos fatos, constam as seguintes observações: **a)** que não foram feitas as devoluções como determina o Art. 454 do RICMS/12 e **b)** que o contribuinte foi intimado para que

apresentasse os cupons das devoluções através de MFD ou outro meio e demais provas, sendo que tais cupons não foram apresentados. Consta ainda, que foram observadas três situações diferentes nessas operações de devoluções:

*Anexo I – Devoluções feitas para o mesmo cliente (código participante), da mesma mercadoria, às vezes no mesmo dia e referente a cupons fiscais diferentes. Foram anexados alguns DANFES com este caso.*

*Anexo II – O contribuinte recebe as devoluções do consumidor final e no mesmo dia emite nova nota fiscal eletrônica e outro cupom com a venda das mesmas mercadorias CFOP 5929 para o mesmo consumidor final. Foram anexados alguns DANFES com este caso. Muitas mercadorias vendidas na Bahia têm sua retirada na filial do ES. CNPJ 31.743.818/0022 – Lojas Simonetti Ltda., localizada à Rua Dr. Osvaldo Cruz, 1.470, Sala 2 – polo Empresarial – Canário – Pinheiros – ES.*

*Anexo III – O contribuinte emite no dia das devoluções, nova nota fiscal eletrônica de transferência entre filiais Bahia CFOP 5209 e Espírito Santo 6209. Nestas transferências, às vezes com preço de mercadoria a menor e ICMS destacado a menor. Pode estar havendo um ajuste de estoque. Foram anexados alguns DANFES com este caso.*

A autuante prestou Informação Fiscal, fls. 81 a 83.

A 4ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando, por maioria, Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

#### **VOTO**

*Inicialmente destaco que não houve qualquer questionamento pontual por parte do autuado em relação aos aspectos formais do lançamento, razão pela qual passo, tal como na defesa apresentada, a análise do mérito da autuação.*

*O lançamento sob análise trata da exigência de imposto no valor de R\$135.014,73 por utilização indevida de créditos fiscais em razão da ocorrência de registros de devoluções de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a efetiva comprovação. Este é o fato objetivo impugnado pelo autuado.*

*Vejo que a acusação se prende ao fato do autuado não ter cumprido integralmente o regramento previsto pelo art. 454 do RICMS/2012 enquanto que o autuado reconhece que apenas o descumpriu em parte ao não obter na Nota Fiscal de entrada emitida a título de devolução da mercadoria pelo consumidor ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do motivo da devolução. Defende ainda o autuado que tal fato se reveste em mero descumprimento de obrigação acessória já que as demais formalidades foram atendidas e o imposto decorrente do cumprimento da obrigação principal foi satisfeito, citando, ainda, julgamento deste CONSEF relacionado à questão idêntica à que ora se enfrenta e que, ao seu entender, respalda seu procedimento.*

*Com o devido respeito não assiste razão ao autuado, isto levando em consideração todos os aspectos abrangidos em sua peça defensiva.*

*Primeiro porque o lançamento observou os princípios norteadores da aplicação da norma estabelecidos pelo Art. 2º do RPAF/BA.*

*Em segundo lugar porque o Regulamento ICMS/12 condiciona a utilização do crédito desde que haja prova inequívoca da devolução e que o estabelecimento do vendedor obtenha do cliente uma declaração na nota fiscal ou em documento apartado com citação do motivo da devolução e constando no mesmo o número do documento que o identifique, conforme se depreende abaixo:*

**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. (grifo não original).*

**§ 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;*

**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.

§ 2º A nota fiscal (entrada) emitida na forma do § 1º deste artigo servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.

Logo, ao meu sentir, o descumprimento do regramento acima se reveste na ausência inequívoca da prova da devolução, já que a simples emissão da nota fiscal de entrada vinculada ao documento fiscal de saída é insuficiente para atestar a efetiva devolução. Frise-se que o mencionado artigo é taxativo e condiciona a utilização do crédito ao atendimento da norma prescrita, portanto, o não atendimento da norma regulamentar acima descrita não configura mero descumprimento de obrigação acessória e, sim, em impedimento a utilização do pretendido crédito fiscal.

Convém pontuar que a grande quantidade de operações de devoluções listadas pela autuante nas planilhas analíticas de fls. 08 a 45, não podem ser interpretadas como meros erros de ECF para vendas ocorridas através de cartões de crédito conforme mencionou o autuado. Ademais, os três exemplos citados pela defesa além daqueles constantes no CD anexado a defesa não são suficientes para comprovar a ocorrência da efetiva devolução.

Analizando a decisão trazida pelo autuado em seu socorro, com o devido respeito e a máxima vénia, além de não ser vinculante não reflete a jurisprudência uniforme deste CONSEF, conforme menciono, por exemplo, os Acórdãos nº 0211-01/07 (mantido pela 1ª Câmara Acórdão nº 0038-11/08) e o de nº 0245-03/14 (mantido pela 2ª Câmara Acórdão nº 0234-12/15), os quais caminham em sentido oposto ao Acórdão oriundo da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal mencionado pelo autuado em sua defesa.

A este respeito, com a devida licença, transcrevo o voto vencedor proferido pelo Cons. Ildemar José Landim constante do recente Acórdão nº 0303-11/17, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, **relacionado a Auto de Infração lavrado contra o ora mesmo autuado**, cujo fundamento me associo:

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 2)**

Venho com a devida vénia discordar do voto do Relator quanto à conversão do item 2 do lançamento, em multa de R\$50,00 por descumprimento de obrigações acessórias, conforme discorro a seguir, expondo razões de fato e de direito.

Esta infração decorreu do crédito indevido por conta de devoluções de vendas efetuadas a consumidor final, sem o cumprimento das formalidades previstas no art. 653 do RICMS/BA 97, já expostos no voto do julgamento de piso, que consignando os fatos provados no processo, fundamentou que “os cupons fiscais acostados pela defesa não servem como elemento de prova inequívoca das devoluções, requisito indispensável para o creditamento do imposto à luz do art. 653 do RICMS/BA 97, não sendo possível converter a cobrança do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória”.

As obrigações acessórias têm por finalidade dar segurança ao contribuinte e ao Fisco quanto à apuração do imposto devido. Uma vez não cumprida, estabelece-se à dúvida quanto aos fatos, levando à insegurança. Assim, converter o levantamento da obrigação principal em multa, significa abdicar do imposto devido em todas as situações idênticas e até mesmo estimular o contribuinte a não cumprir as obrigações acessórias, aumentando o grau de conflitos na apuração do imposto devido.

O próprio art. 136 do CTN é absolutamente claro quanto a isto, quando diz que a responsabilidade do agente por infrações à legislação tributária independe do agente ou responsável e da efetividade, natureza, e extensão dos efeitos do ato, o que efetivamente traduz um reforço à manutenção do lançamento.

Face ao exposto voto pela manutenção integral da decisão à quo, acatando a decadência parcial conforme voto da eminentíssima Relatora.

Em suma e à luz do quanto acima transscrito, entendo que o não cumprimento pelo autuado da regra prevista pelo Art. 454 do RICMS/12, não significa mero descumprimento de obrigação acessória, até porque não é esta a leitura que se faz no referido dispositivo regulamentar, o qual, ao contrário, estabelece regras claras que condicionam a emissão de nota fiscal de entrada para efeito de utilização de crédito fiscal. Ignorar este regramento significa considerar letra morta o texto regulamentar, razão pela qual julgo subsistente o Auto de Infração no valor de R\$135.014,73.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Em que pese o entendimento esposado no voto de eminentíssimo relator, vejo-me na obrigação de discordar do mesmo, o qual, inclusive pontuou apropriadamente não ser um tema devidamente pacificado em seu entendimento neste Conselho de Fazenda, pelas razões a seguir expostas, bem como pelo fato de já ter me posicionado anteriormente quando da apreciação da mesma matéria, por ocasião do julgamento em 10 de abril de 2018 do Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa sob o número 298057.0006/15-1, no Acórdão 0067-05/18 onde, naquela oportunidade, o entendimento da 5ª Junta de Julgamento, em decisão por maioria foi no sentido ora exposto.

*Observo da leitura dos autos que o sujeito passivo não nega a desobediência às normas regulamentares, apenas e tão somente defende que tal prática não implica na desconsideração dos créditos fiscais apropriados, no que foi refutada pelos autuantes, que se firmam na autuação, mantendo-a.*

*A previsão normativa acerca dos procedimentos a serem adotados para as devoluções se encontra no artigo 653 § 2º do RICMS/97, exigindo indicação dos documentos fiscais de venda originários, além da assinatura dos clientes que estão a devolver as mercadorias, bem como o motivo da devolução, dentre outros.*

*A empresa autuada muito embora reconheça não ter cumprido de forma integral o comando normativo, argumentando através de documentos e planilhas que não colhe a assinatura dos clientes que devolvem as mercadorias, sendo tal fato indiscutível, pugna pela aplicação de penalidade de natureza acessória, trazendo precedentes deste Conselho.*

*Certo é que em tal ramo de atividades, as trocas e devoluções são uma prática constante e usual, daí a necessidade de os contribuintes atentarem em cumprir a legislação de forma integral, o que não é o caso da empresa autuada.*

*A respeito das decisões trazidas pela defesa, esclareço que embora a primeira instância deste Conselho venha se posicionado pela manutenção de autuações em tais casos semelhantes ao presente, as Câmaras de Julgamento Fiscal têm se posicionado no sentido de que a prática adotada pela empresa autuada, desde que devidamente documentada, apenas e tão somente enseja a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.*

*Como exemplo, posso mencionar os Acórdãos CJF 0329-12/17, 0310-12/17, 0303-11/17 e 0116-12/17.*

*O Acórdão CJF 0329-12/17 acima citado, assim traz em trecho do voto condutor:*

*“Quanto a infração 2, prevê a hipótese de utilização de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais, pessoa física, mediante comprovação e cumprimento das obrigações legalmente previstas, senão vejamos:*

*‘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.’*

*Portanto, entendo que as NFC-e e as notas fiscais de entrada emitidas acostadas à peça de defesa são elementos que comprovam a devolução efetiva das mercadorias vendidas pela recorrente haja vista que indicam que as mesmas mercadorias foram objeto de venda subsequente ao mesmo cliente da primeira venda realizada. Vejam que as mercadorias objeto das referidas vendas são móveis cujas aquisições não são realizadas mais de uma vez, em tamanho espaço de tempo. As declarações firmadas pelos adquirentes apesar de ser um requisito presente em regulamento, no presente caso tornou-se dispensável para efetiva comprovação da devolução visto que a recorrente trouxe como prova, notas fiscais de entrada (devolução da mercadoria) fazendo constar no*

campo *Observações Complementares* os dados do documento de origem, documentos fiscais de venda (NFC-e), tanto o original emitido como em operação subsequente, ambos constando o nome e endereço dos clientes adquirentes, de forma a permitir que façamos a devida análise da devolução efetiva.

A autoridade fiscal precisaria trazer ao processo indícios de má fé nas operações envolvendo as devoluções registradas, já que não se mostra razoável excluir todas as notas fiscais emitidas no período. Este elemento de prova demandaria uma operação de circularização entre os clientes, o que não ocorreu.

Assim sendo, para os fatos geradores não abarcados pela decadência é de direito o crédito do ICMS nas devoluções de mercadorias realizadas pelo consumidor final. Entretanto, considerando que ficou caracterizado o descumprimento do art. 454, § 1º, inciso II do RICMS/12 (falta de assinatura do cliente em documento de devolução)...”.

Destaco ainda, no Acórdão CJF 0116-12/17 relativo a empresa com mesma atividade da autuada, o seguinte trecho do voto proferido pela então Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, vencedor do mesmo:

“Efetivamente, restou descaracterizado o descumprimento da obrigação principal apontada, contudo, o autuado deixou de atender ao previsto no inciso II do § 1º do artigo 454 do RICMS/12, ‘como bem assinalado no voto condutor, ao deixar de “obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução (...)’.

Nessa hipótese, há de ser observado o disposto no artigo 157 do RPAF/99 que possui a seguinte dicção: ‘Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente’.

Como não há uma penalidade prevista para essa específica conduta irregular, deve ser aplicada a multa estabelecida no inciso XXII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, apenas uma vez.....”

(...) Após essa digressão, verifico, como dito alhures, que foi constatada, nestes autos, a ocorrência de uma conduta do contribuinte em desacordo com a norma regulamentar, embora não haja uma penalidade prevista expressamente para essa irregularidade na Lei nº 7.014/96.

Não obstante isso, embora cause estranheza a existência na lei de uma penalidade inespecífica (Lei nº 7.014/96, inciso XXII), o que contraria toda a sistemática de penas, este Conselho Administrativo não pode se furtar a aplicá-la ao caso concreto, sob pena de desobediência ao disposto no inciso III do artigo 125 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), abaixo transrito:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Em conclusão, considerando que ficou caracterizado o descumprimento à regra do inciso II do § 1º do artigo 454 do RICMS/12 (pela falta de assinatura do consumidor), deve ser aplicada, de ofício, a multa indicada no inciso XXII da Lei nº 7.014/96, com fundamento no artigo 157 do RPAF/99, que prevê que ‘Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente

Procedente’.

Desta maneira, em consonância com tal entendimento, ainda que eventualmente possa discordar do mesmo, tal como as demais decisões reformadas, julgo a infração 01 parcialmente procedente, com a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 460,00”.

Da mesma maneira, a própria autuada, nas Câmaras de Julgamento Fiscal deste Órgão, obteve tratamento semelhante ao ora esposado, conforme se depreende nas decisões contidas no Acórdão CJF 0329-12/17, julgado em 04 de setembro de 2017, o qual possui a seguinte ementa a respeito do tema:

“A autoridade fiscal não trouxe ao processo indícios de má fé nas operações envolvendo as devoluções registradas. Assim, para estes fatos geradores não abarcados pela decadência é de direito o crédito do ICMS nas devoluções de mercadorias realizadas pelo consumidor final. Entretanto, considerando que ficou caracterizado o descumprimento do art. 454, § 1º, inciso II do RICMS/12 (falta de assinatura do cliente em documento de devolução), aplica-se multa por não ter penalidade prevista expressamente para essa conduta, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, com fundamento na previsão do art. 157 do RPAF. Infração 2 parcialmente subsistente”.

Da mesma maneira, o Acórdão CJF 0257-12/17, ao abordar a matéria, assim se posicionou o relator: “Inerente à infração 2, relativa à glosa do crédito de ICMS decorrente de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final sem a devida comprovação, alega o recorrente que todas as devoluções têm vendas posteriores

*em nome do cliente, comprovando-se assim que em nenhum momento ocorreu a omissão do recolhimento do ICMS, mas uma falta de um documento acessório procedural, a qual não possibilita presumir o crédito indevido, sob pena de bis in idem, e que no máximo seria razoável no caso a aplicação de uma multa acessória.*

*Há de se ressaltar que a previsão contida no art. 653 e parágrafos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época, no caso do estabelecimento receber mercadoria devolvida por pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de nota fiscal, é de que poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução, devendo emitir nota fiscal, nas entradas 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, consignando na aludida nota fiscal 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.*

*Diante de tais considerações, vislumbro que o cerne da questão é a falta da comprovação das efetivas devoluções de forma a proporcionar ao contribuinte o direito de se creditar do imposto debitado por ocasião das saídas das mercadorias (móvels e eletrodomésticos), já que o contribuinte emitiu a nota fiscal de entrada para cada devolução, consignando o número do documento fiscal original; o item e valor da devolução, assim como, em ato contínuo, emitiu documento fiscal de venda com os mesmos dados da operação anterior, conforme comprovado através de documentos fiscais às fls. 56 a 105 dos autos.*

*Registre-se que a própria acusação fiscal ressalta apenas a falta de comprovação da devolução. Em consequência, a solução da lide remete-nos, assim, à apreciação das provas acostadas ao processo para avaliar se são suficientes à comprovação inequívoca da devolução.*

*Conforme já dito, o contribuinte consigna o número, data e valor do cupom fiscal de origem no quadro “DADOS ADICIONAIS” da Nota Fiscal Eletrônica, emitida com a natureza de operação de “DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA” para apropriação dos créditos fiscais, bem como faz constar no corpo da nota fiscal o item e o código da mercadoria devolvida, em cujos documentos (cupom fiscal e NF-e) contêm os dados do consumidor: nome, endereço e CPF, embora não conste a sua assinatura.*

*Assim, cotejando tais documentos com a norma regente no art. 653 do RICMS/97, vigente à época dos fatos, é possível concluir que a única falta é a declaração assinada do consumidor do motivo da devolução.*

*Como bem aduziu o recorrente tal exigência possui a natureza de obrigação acessória, cujo atendimento, contudo, é fundamental ao controle fiscal acerca das mercadorias devolvidas. Nesse sentido, o não cumprimento desta regra pode, ou não, resultar na exigência do tributo estadual, a depender daquilo que possa vir a representar para a revelação do que se denominou “prova inequívoca” de que as mercadorias foram devolvidas.*

*Todavia, o não atendimento dessa obrigação acessória não pode resultar, automaticamente, em cobrança do imposto creditado, pois é preciso avaliar o prejuízo gerado aos controles fiscais, cujo objetivo não é outro senão o oferecimento de elementos que permitam, ao fisco, empreender uma investigação para comprovação do efetivo ingresso, no estabelecimento, das mercadorias devolvidas.*

*Assim, a identificação do consumidor revela-se, sem dúvida, como uma necessidade, pois propiciará a persecução do fato declarado pela empresa, como também se faz necessária a indicação do documento fiscal de origem, já que, somente assim, a fiscalização poderá fazer o devido cotejamento entre as duas operações, atual e anterior.*

*Contudo, a simples declaração assinada pelo consumidor do motivo da devolução não tem o caráter de essencialidade para atribuição do direito ao crédito, pois a sua coleta não oferece, ao fisco, qualquer informação adicional que lhe permita efetuar conferência de autenticidade, prestando-se, apenas, como uma formalidade, a dificultar a perpetração de fraudes.*

*Como o sujeito passivo consignou nos documentos fiscais de devolução elementos suficientes a revelar o ingresso das mercadorias autuadas, tendo feito a indicação detalhada dos dados do documento de origem, tais como: nº do cupom, data, código da mercadoria, preço, item devolvido e, principalmente, dados de identificação e endereço do consumidor, vislumbro que, a despeito da omissão da coleta da citada assinatura, tal elemento não representa óbice ao creditamento, já que existiam informações suficientes para o Fisco perquirir a efetiva devolução das mercadorias.*

*Assim, com o intuito de consolidar a acusação fiscal, no caso concreto, diante das informações contidas nos documentos fiscais, a autoridade fiscal poderia, ao menos, proceder a uma operação de circularização destas informações, constantes dos documentos fiscais, de forma a comprovar que as devoluções foram forjadas, já que não se mostra razoável excluir todas as notas fiscais de devolução emitidas no período.*

*Entretanto, considerando que ficou caracterizado o descumprimento do art. 653, § 2º, inciso II, do RICMS/97 (pela falta da declaração do motivo da devolução), bem como que não há penalidade prevista expressamente*

para essa conduta, aplico a multa de R\$50,00, com data de ocorrência de 31/12/2011, prevista à época dos fatos no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, com fundamento no art. 157 do RPAF que possui a seguinte dicção: “Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente”.

Além de tais elementos, meu posicionamento acima exposto encontra amparo no fato da defesa ter acostado na mídia de fl. 67 planilha contendo informações acerca dos procedimentos adotados pelo contribuinte, para tratamento das devoluções, inclusive listando casos em que, se encontra a informação de devolução e as vendas realizadas de forma imediata para a mesma operação originada, embora reconheça que poderia ter a autuada apresentado os documentos ali constantes, ainda que por amostragem.

Da mesma maneira, entendo descabida a assertiva da autuante posta na peça exordial do lançamento, de que “pode estar havendo um ajuste de estoque”, uma vez que havendo tal suspeita, deveria a mesma aplicar o roteiro de fiscalização apropriado, qual seja o de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, para aí sim, afirmar com a devida e necessária certeza, e não apenas baseada em mera presunção, como leva a crer tal afirmação.

Diante, pois, do entendimento das Câmaras de Julgamento Fiscal cujos melhores exemplos se encontram acima expostos, entendo ser a infração parcialmente procedente, com aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00. É como voto.

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando o que segue.

Diz que é inadmissível a conclusão da autuante em considerar que a Recorrente agiu de forma dolosa ao aproveitar dos créditos do ICMS em relação as devoluções, pois ao considerar que a não apresentação da nota fiscal assinada ou documento auxiliar pela pessoa que devolveu a mercadoria, estaria esta obrigada a pagar todo o ICMS referente as devoluções, devoluções estas que realmente ocorreram.

Salienta que existem outras formas de comprovar que não foi esta a realidade dos fatos, pois todas as devoluções têm vendas posteriores em nome do cliente, comprovando-se assim que em nenhum momento ocorreu a omissão do recolhimento do ICMS, mas sim talvez em uma análise bem criteriosa uma falta de um documento acessório procedural, até porque a boa-fé se presume e má fé se prova, a simples alegação de não ter o documento auxiliar, não é possível presumir que este creditamento foi indevido.

Afirma que é necessário pensar hodiernamente no meio ambiente, pois temos que cuidar deste que a cada dia que passa o ser humano o destrói ainda mais, tendo estes atos, reflexos direto nas reações climáticas, que nos torna cada dia mais uma dificuldade me buscar a vida saudável e melhor.

Outrossim, estamos caminhando a cada dia mais para o mundo virtual, e demonstração disso é o próprio fisco, que passou do “famoso bloco” para a ECF, SPED hoje NFC-e, ou seja, a eliminação do papel já é uma realidade em nosso meio, e não poderia ser diferente, pois a evolução do mundo, das coisas, dos tempos, estão aí para melhorar a cada dia mais ainda o nosso dia a dia, e não poderia ser diferente nas empresas privadas e estatais.

Sinaliza que as devoluções ocorrem, muitas vezes, por erros na emissão da ECF, retificando a forma de pagamento de à vista para venda no cartão crédito, aprovações da própria operadora de cartão crédito ou até por troca por outra mercadoria, pois aquela apresentou algum vício, desistência ou dentre outros vários motivos, até porque se ficássemos aqui escrevendo e justificando os motivos das devoluções ficaríamos por muitos e muitos linhas.

Contesta, contudo, que não houve o creditamento indevido. Traz alguns exemplos onde os clientes efetuaram compras e posteriormente estes produtos foram devolvidos e logo depois foi realizado outra venda para o mesmo cliente, senão vejamos:

**Exemplo1:**

**1ª Compra;** Data: 19/04/2013; Danfe nº 000.015.310, Série 002, Cliente: Joab de Souza Santos; CPF nº 001.493.115-08; Valor: R\$ 558,00.

**Devolução;** Data: 19/04/2013; Danfe nº 000.015.315, Série 002, Cliente: Joab de Souza Santos; CPF nº 001.493.115-08; Valor: R\$ 339,00.

**2ª Compra;** Data: 19/04/2013; Danfe nº 000.015.316, Série 002, Cliente: Joab de Souza Santos; CPF nº 001.493.115-08; Valor: R\$ 339,00.

**Exemplo 2:**

**1ª Compra;** Data: 07/05/2013; Danfe nº 000.015.662, Série 002, Cliente: Andreia Matos Da Hora; CPF nº 006.953.955-30; Valor: R\$ 380,90.

**Devolução;** Data: 18/05/2013; Danfe nº 000.016.008, Série 002, Cliente: Andreia Matos Da Hora; CPF nº 006.953.955-30; Valor: R\$ 380,90.

**2ª Compra;** Data: 20/05/2013; Danfe nº 000.016.011, Série 002, Cliente: Andreia Matos Da Hora; CPF nº 006.953.955-30; Valor: R\$ 380,90.

**Exemplo 3:**

**1ª Compra;** Data: 31/07/2013; Danfe nº 000.017.484, Série 002, Cliente: Orlando Almeida Lira; CPF nº 017.103.987-44; Valor: R\$ 1.499,00.

**Devolução;** Data: 09/08/2013; Danfe nº 000.017.760, Série 002, Cliente: Orlando Almeida Lira; CPF nº 017.103.987-44; Valor: R\$ 1.499,00.

**2ª Compra;** Data: 21/08/2013; Danfe nº 000.018.040, Série 002, Cliente: Orlando Almeida Lira; CPF nº 017.103.987-44; Valor: R\$ 1.499,00.

Acosta outros exemplos junto ao PAF, mencionando que são provas de que em nenhum momento a Recorrente agiu de má-fé.

Aduz ser desnecessário o documento “papel” assinado pelo cliente que realizou a devolução, entendo ser um procedimento *data vénia* um pouco arcaico e desnecessário, tanto que com a NFC-e, onde o documento já pode até ser enviado via e-mail para o consumidor diretamente.

Por amor ao debate, afirma que a simples falta de apresentação do comprovante de devolução assinado pelo cliente não justifica o pagamento novamente do mesmo ICMS, sob pena de *bis in idem*, e que no máximo seria razoável no caso, de talvez a aplicação de uma multa acessória, pois o pagamento novamente do imposto, gerará uma decisão um tanto quanto desarrazoada.

Traz jurisprudência que em caso idêntico a 2ª Câmara reformou decisão a Junta no sentido de aplicação multa em relação a obrigação acessória no valor de R\$ 50,00. Auto de Infração: 276473.3002/16-3/Contribuinte: LOJAS SIMONETTI LTDA.

Requer a improcedência da presente autuação.

Ademais, chama a atenção para o VOTO DIVERGENTE proferido nos autos pelo Nobre Julgador Valtércio Serpa Júnior.

Em pauta suplementar, o presente PAF foi convertido em diligência à INFRAZ de Origem para que a recorrente fosse intimada a apresentar a relação completa de vendas com as respectivas devoluções que foram objeto de nova emissão de NF e CF, conforme exemplos acima. Uma vez apresentado pela recorrente a fiscal autuante foi recomendada a refazer os demonstrativos, reabrindo o prazo de 30 dias para manifestação do autuado.

A autuante se manifesta nos autos às fls.136 a 140. Resumidamente afirma que o contribuinte traz algumas NFE e CF para as operações, contudo, não foi possível fazer a correlação de todos os documentos anexados. Reduz a infração para R\$127.423,95 (MÍDIA FL.145), trazendo em resumo as seguintes alegações:

**Não tem a NFE da primeira venda só um número de CF. Deveria apresentar a NFE o espelho deste CF onde aparece o nome do destinatário desta venda para vinculá-lo à devolução.**

**Tem NFE e CF da 1ª venda. Entretanto não existe Chave Eletrônica que permita visualização da NFE e sua vinculação à devolução. Deve apresentar espelho CF e Cópia NFE.**

**Tem NFE e CF da 1ª venda. Entretanto não existe Chave Eletrônica que permita visualização da NFE e sua vinculação à devolução. Deve apresentar espelho CF e Cópia NFE.**

**Tem NFE e CF da 1ª venda. Entretanto não existe Chave Eletrônica que permita visualização da NFE e sua vinculação à devolução. Deve apresentar espelho CF e Cópia NFE.**

**Tem NFE e CF da 1ª venda. Entretanto não existe Chave Eletrônica que permita visualização da NFE e sua**



<i>aparece o nome do destinatário desta venda para vinculá-lo à devolução.</i>
<i>Não tem a NFE da primeira venda só um número de CF. Deveria apresentar a NFE e o espelho deste CF onde aparece o nome do destinatário desta venda para vinculá-lo à devolução. Só há CF na 2ª venda. Apresentar NFE e espelho do CF desta nova venda.</i>
<i>Apresentou NFE e CF na primeira venda e na devolução. Não apresentou NFE da segunda venda, apenas CF. Deve apresentar NFE e espelho do CF para vinculá-lo a operação.</i>
<i>Não tem a NFE da primeira venda só um número de CF. Deveria apresentar a NFE o espelho deste CF onde aparece o nome do destinatário desta venda para vinculá-lo à devolução.</i>
<i>Não tem a NFE da primeira venda só um número de CF. Deveria apresentar a NFE o espelho deste CF onde aparece o nome dos destinatários desta venda para vinculá-lo à devolução.</i>
<b>VALORES DIFERENTES</b>

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Victor Orletti Gadioli - OAB/ES nº 17.384.

Este é o relatório.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário visa a reforma da decisão proferida pelo Órgão de origem, que imputou ao contribuinte a infração única de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais, sem comprovação.

Quanto ao tema o art. 454 do nosso ordenamento legal, 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; 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.*

*§ 2º A nota fiscal (entrada) emitida na forma do § 1º deste artigo servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.*

As declarações firmadas pelos adquirentes, previstas no inciso II do dispositivo acima mencionado, apesar de ser um requisito presente em regulamento, no presente caso, tornou-se dispensável para a efetiva comprovação da devolução, visto que a recorrente trouxe como prova, ainda que por amostragem, notas fiscais de entrada (devolução da mercadoria), fazendo constar no campo “Observações Complementares” os dados do documento de origem, documentos fiscais de venda (NFC-e), tanto o original emitido como o relativo à operação subsequente, ambos constando o nome e endereço dos clientes adquirentes, de forma a permitir que façamos a devida análise da devolução efetiva.

Apesar de a recorrente não ter cumprido com inteireza as regras acima mencionadas, entendo que as NFC-e e as notas fiscais de entrada emitidas acostadas à peça de defesa, são elementos que comprovam a devolução efetiva das mercadorias vendidas pela recorrente, haja vista que indicam que as mesmas mercadorias foram objeto de venda subsequente ao mesmo cliente da primeira venda realizada.

Ainda que em diligência a autuante tenha pontuado para a ausência de alguns documentos, não trouxe a autoridade fiscal ao presente processo quaisquer indícios de má fé nas operações envolvendo as devoluções registradas, já que não se mostra razoável excluir todas as notas fiscais emitidas no período. No mínimo, este elemento de prova demandaria uma operação de circularização entre os clientes, o que não ocorreu.

Assim sendo, é regular o crédito do ICMS nas devoluções de mercadorias realizadas pelo consumidor final. Todavia, considerando que ficou caracterizado o descumprimento do art. 454, parágrafo 1º, inciso II do RICMS/12 (falta de assinatura do cliente em documento de devolução), bem como que não há penalidade prevista expressamente para essa conduta, aplico a multa prevista no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96, com fundamento na previsão do art. 157 do RPAF. Assim, fixo o montante de R\$ 50,00 para cada um dos meses de jan a dez de 2013.

Diante do acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

Este é o voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 276473.0016/17-1, lavrado contra **LOJAS SIMONETTI LTDA.**, devendo ser intimado recorrente, para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 600,00**, prevista no Art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS