

PROCESSO	- A. I. N° 207162.0006/18-8
RECORRENTE	- GRUPO MODA SOMA S.A. (Denominação anterior: RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0192-03/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/07/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0239-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÕES REALIZADAS POR CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A Recorrente não comprovou a obediência aos requisitos previstos pelo artigo 454 do RICMS/BA-12, deixando de apresentar prova inequívoca acerca das trocas e desfazimentos das operações de venda. Afastada a preliminar de nulidade. Não acolhido pedido de redução da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 3ª JJF N° 0192-03/22-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/03/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 147.229,47, acrescido de multa de 60%, em razão de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 10/10/2022 (fls. 143 a 156) e decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial do Auto de Infração, oportunidade em que concluiu pela decadência das operações cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a março de 2013, tendo em vista que a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 04/04/2018, por força do artigo 150, § 4º do CTN. No que diz respeito aos demais argumentos suscitados pelo contribuinte, se pronunciou a JJF nos seguintes termos:

*“De início, cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pelo Impugnante, aduzindo a existência de vício insanável por tornar impossível o regular exercício de seu direito ao contraditório e a ampla defesa, pela ausência de comprovação da acusação fiscal, sem nenhuma descrição/especificação da conduta irregular praticada, sem a indicação da motivação da autuação, bem como pela indicação de dispositivo legal de matéria estranha a autuação [inciso VIII, do art. 6º, da Lei 7.014/96] que cuida da aquisição de mercadorias saídas de estabelecimentos de produtor rural.*

*Do exame realizado nos elementos que integram os autos, constato que não deve prosperar a pretensão do Defendente. Com relação à alegação da inexistência de comprovação da acusação fiscal, pela ausência de descrição/especificação da conduta irregular praticada, não apontando a motivação da autuação não corresponde a realidade dos fatos. Eis que, mesmo antes da lavratura do Auto de Infração o Impugnante foi intimado, fl. 09, a apresentar os comprovantes relativos às devoluções de mercadorias devidamente discriminadas e registradas em sua escrita fiscal. Constam também dos autos demonstrativo de apuração relacionando todas as notas fiscais, fls. 15 a 28, cujas cópias lhe foram enviadas, fls. 12 e 13, identificando individualizadamente a origem dos valores apurados. Além disso, a descrição da infração, de forma clara, veicula objetivamente a irregularidade cometida. Logo, resta evidenciado nos autos que, o conjunto de informações articuladas para circunstanciar a infração objeto da autuação, inclusive, a quase totalidade do enquadramento legal, não deixam dúvidas de que o Autuado certamente compreendeu do que estava sendo acusado. Por seu turno, ao contrário do alegado, em sua Impugnação desenvolveu e articulou com desenvoltura suas razões de Defesa, não esbarrando em óbice algum, indicando e apontando com objetividade seus questionamentos, os quais, inclusive, foram parcialmente acolhidos pelo Autuante em sede de informação. Portanto, dúvidas não há, de que inexiste nos autos qualquer evidência de ofensa ao contraditório e da ampla defesa e, muito menos ausência de motivação.*

No que concerne à alegação da existência de divergência entre o fato apurado e o enquadramento legal da infração objeto da autuação, saliento que à luz do § 1º do art. 18, e o “caput” do art. 19, do RPAF-BA/99,: (i) eventuais omissões ou incorreções e a não observância de exigências formais da legislação não acarretam nulidade desde que seja possível se determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário; e (ii) o erro da indicação de dispositivo regulamentar e/ou legal, não implica nulidade, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Em suma não acolho as preliminares de nulidade apresentadas na Impugnação, por entender que: (i) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível; (ii) foram determinados, com segurança, a infração e o infrator e; (iii) não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

E, por fim, resta ainda evidenciado que o PAF está revestido das formalidades legais, ante a inexistência dos motivos preconizados na legislação de regência, precípuamente os elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade o presente lançamento.

(...)

Indefiro o pedido de diligência ou perícia do autuado, conforme requerido em sua defesa. Os elementos constantes nos autos, já são suficientes para a formação de juízo de valor e convencimento dos Julgadores. Ademais, a matéria em lide não depende de conhecimentos técnicos. Portanto, com base no inciso I, alínea “a”, e no inciso II, da alínea “b”, do art. 147, do RPAF-BA/99, não acolho tal pedido.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Portanto, a exigência fiscal diz respeito à imputação de que o contribuinte autuado se creditou indevidamente de ICMS, decorrente de devoluções efetuadas por consumidor final, sem a emissão de nota fiscal de entrada e sem 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.

No caso ora em lide, o exame do presente lançamento passa pela análise do aspecto material da incidência do ICMS, frente ao disposto na legislação tributária, bem como das implicações decorrentes do descumprimento das obrigações principal e acessória, em especial, o determinado nos artigos 454 e 455, do RICMS-BA/2012, que reproduzo, in verbis:

“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.

Art. 455. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante o dia ou a semana, devendo especificar a quantidade e a descrição das mercadorias, o número, a série, a subsérie e a data dos documentos fiscais originários, sem prejuízo dos procedimentos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 454.”

A Defesa observou que, apesar do teor da autuação fiscal, o Autuante incluiu 27 notas fiscais (Levantamento 2 - “Relação das Notas Fiscais de Devolução entre Estabelecimentos”) que têm por natureza a devolução de transferências entre seus estabelecimentos, ou seja, não se trata de mercadorias devolvidas por consumidor final, que devem ser excluídas dos levantamentos fiscais por não serem objeto da autuação.

Alegou também que cumpriu aos requisitos tendentes à utilização do crédito, conforme documentação anexa, juntando-se i) a nota fiscal de entrada das mercadorias devolvidas com a indicação no campo “dados adicionais” de todas as informações do documento fiscal originário da venda ao consumidor final; ii) declaração assinada pelo consumidor final que efetuou a troca, com a indicação do número do CPF; e iii) o comprovante do lançamento da nota fiscal no livro Registro de Entradas.

Asseverou que cumpre à risca as determinações da legislação baiana para o aproveitamento de crédito, não havendo razões que justifiquem a glosa efetuada pelo Autuante.

Destacou ainda ser sabido que o comércio do ramo de vestuário tem como característica a elevada ocorrência de trocas de produtos efetuadas pelos consumidores finais, já que os clientes, por inúmeras vezes, acabam por comprar peças em tamanhos menores ou maiores do que o adequado, bem como em cores ou modelos dos quais posteriormente vêm a se arrepender.

O Autuante em sua informação fiscal esclareceu que, em relação ao exercício de 2013 as notas fiscais relacionadas de nºs 1390; 1913 e 1948, não são suficientes para comprovar as devoluções. Ou seja, a natureza da operação informada na Nota Fiscal nº 1390 de 02/03/2013, não é uma operação de Devolução entre Estabelecimentos, e, sim, Devolução de Venda a Consumidor.

Explicou que a prova exigida, neste caso, são as apresentações de declaração de devolução assinada pelo consumidor final, como também o motivo da devolução, a espécie e o número do seu documento de identidade, além das informações referentes ao documento fiscal originário, conforme estabelece o art. 454, do RICMS-BA/12.

Quanto às outras Notas Fiscais de nº 1913 de 16/07/2013 e nº 1948 de 29/07/2013, registrou que ambas, têm como natureza da operação Devolução de Venda com Cancelamento de Ticket. E, referem-se às notas fiscais de entrada emitidas do próprio estabelecimento autuado para ele mesmo. Destacou que, neste caso, não foram apresentados os cupons que comprovariam efetivamente os respectivos cancelamentos. Destacou que apesar de constar 794 notas fiscais referentes às operações de devolução de 2013, o Defendente tentou comprovar, apenas 03 das operações de devolução relacionadas no Anexo I.

Sustentou que em 2013 o Anexo I com a relação das notas fiscais de devolução emitidas sem comprovação não houve alteração por não terem sido acatadas as operações arguidas.

Relativo ao exercício de 2014, registrou que foram todas mantidas as operações, pois se tratando das notas fiscais relacionadas no demonstrativo Anexo II, gravado no CD-R emitido pelo Autuante, não houve qualquer manifestação da Defendente em relação a qualquer item da relação.

Quanto ao exercício de 2015, o Defendente arguiu a improcedência de apenas 15 notas fiscais, das 89 relacionadas no Anexo III, gravado no CD-R do Auto de Infração. Foi alegado que se trata de operações de Devolução de Transferência entre Estabelecimentos, o que foi plenamente acatado e, consequentemente, subtraídas do respectivo Anexo III. Informou que acatou a alegação do Autuado sendo que em julho o débito no valor de R\$ 2.109,17, passa para R\$ 766,53, em agosto o débito no valor de R\$ 965,82, passa para R\$ 734,06, em setembro o débito no valor de R\$ 3.396,43, passa para R\$ 2.920,11, em outubro o débito no valor de R\$ 94,11, deixa de existir, em novembro o débito no valor de R\$ 385,66, passa para R\$ 306,09 e em dezembro o débito no valor de R\$ 1.705,47, passa para R\$ 1.638,04, reduzindo o valor do débito para R\$ 11.279,41.

Explica que, em relação às operações referentes às 74 notas fiscais restantes ficaram sem a devida comprovação, sendo, portanto, mantidas no Anexo III referente ao exercício de 2015.

No que diz respeito ao exercício de 2016, explicou que as operações relativas às 09 notas fiscais relacionadas pelo Defendente no Levantamento I da Defesa, foram acatadas, visto que, comprovadamente se referem à operações de Devolução de Transferências entre Estabelecimentos indevidamente lançadas no Auto de Infração e também 16 relativas a consumidor final cujas comprovações foram acatadas, sendo que: em março o débito no valor de R\$ 1.171,76, passa para R\$ 1.088,00, em maio o débito no valor de R\$ 2.049,00, deixa de existir e, em dezembro o débito no valor de R\$ 2.403,47, passa para R\$ 2.190,42, reduzindo o valor do débito em 2016, para R\$ 9.334,87.

Registrhou que, com os ajustes decorrentes das alegações comprovadas e acatadas, o valor do débito foi reduzido para R\$ 142.275,40, conforme explicitados nos demonstrativos constantes do CD acostado à fl. 121.

Em diligência solicitada por essa 3ª JJF, para que fosse entregue ao Autuado cópia dos novos demonstrativos constante do CD acostado à fl. 121, elaborados pelo Autuante ao proceder a Informação fiscal e acatar parcialmente as legações defensivas.

No atendimento à diligência o Autuado se manifestou reprimendo suas alegações defensivas que foram devidamente enfrentadas pelo Autuante, sem acrescentar qualquer fato novo.

Ao compulsar as peças que compõe os autos constato que as alegações apresentadas pelo Autuado não são

capazes de elidir a imputação, pois se tratando de utilização de crédito fiscal, devem-se observar as disposições expressas na legislação do ICMS, pois verifico que apesar de ter alegado em sua peça defensiva não carreou aos as comprovações preconizadas pela legislação de regência.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, constata-se que conforme consignado no caput do art. 454, do RICMS-BA, a legislação tributária estadual prevê a hipótese de utilização de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais, pessoa física ou pessoa jurídica, não obrigada à emissão de nota fiscal.

Todavia, o estabelecimento recebedor das devoluções deverá comprovar a efetividade dessas devoluções, mediante o cumprimento das obrigações previstas no inciso II, do § 1º, transcrito acima, obrigações essas que a Defesa não comprovou nos autos.

Consigno que o descumprimento dos procedimentos que dariam a legitimidade aos créditos que foram glosados pela fiscalização, ante a falta de emissão das notas fiscais de entradas, sem as declarações firmadas pelos adquirentes, sujeita o Autuado a glosa dos créditos nestas operações, como realizado pela fiscalização, considerando a não apresentação de elemento de prova inequívoca das devoluções, requisito indispensável para o creditamento do imposto, à luz do art. 454, do RICMS-BA/12.

Entendo que o Autuante em sua informação fiscal acatou corretamente somente a alegação defensiva, ao excluir do levantamento fiscal, os documentos relativos às operações de Devolução de Transferência entre estabelecimento do Autuado, bem como as 16 notas fiscais de operações de devolução de mercadoria realizada por consumidor final no exercício de 2016, fl. 119.

No que concerne, especificamente, às Notas Fiscais de nº 1390, 1913 e 1948, depois de examinar no Sistema de Nota Fiscal Eletrônica através do código de acesso, constato assistir razão ao Autuante, ao não acatar o argumento defensivo. Verifico que Nota Fiscal nº 1390, efetivamente não se trata de operação de Devolução entre Estabelecimentos. Quanto às Notas Fiscais de nºs 1913 e 1948, de fato, decorrem de operação de Devolução de Venda com Cancelamento do Ticket, emitidas pelo Autuado sem mencionar nem constar a identificação do documento que deu origem a operação de saída, consoante expressa exigência no inciso I, do § 1º, do art. 454, do RICMSBA/12.

Sendo assim, acato as correções efetuadas pelo Autuante que reduziu o valor do débito para o valor remanescente de R\$ 142.275,40, constante do CD à fl. 121, que com a decadência alcançada para as operações atinentes aos meses de janeiro/2013 - R\$ 5.398,86; fevereiro/2013 - R\$ 1.636,93 e março/2013 - R\$ 3.213,85, totalizando o montante de R\$ 10.249,64, reduz o valor de débito originalmente lançado para R\$ 136.979,83.

Assim, nos termos expendidos concluo pela subsistência parcial da autuação.

O Autuado apresentou o entendimento de que o percentual da multa aplicado é desproporcional e viola o direito ao não confisco e o direito de propriedade pugnando pela sua redução.

Consigno que a aplicação da multa decorre do cometimento pelo Impugnante da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60% para a irregularidade cometida, consoante previsão expressa estatuída na alínea "a", do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96.

Ademais, essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do inciso I, art. 167, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 167 a 196, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Preliminamente, alega que a JJF não realizou a melhor leitura dos argumentos ventilados pela Autuada, ora Recorrente, em sua impugnação, no que diz respeito ao cerceamento de direito de defesa promovido com a lavratura do Auto de Infração, em violação ao artigo 5º, inciso LV da CF e ao artigo 142 do CTN. Afirma que o Auto de Infração somente afirma que ela "utilizou indevidamente o crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação", sem que houvesse nenhuma descrição/especificação quanto à suposta conduta irregular praticada, de maneira que a constituição do crédito tributário se deu de forma incongruente e sem fundamento, motivo pelo qual entende que deve ser declarada a nulidade da autuação.

Sustenta que o Autuante não apontou quais as razões que motivaram a autuação, apenas indicando o enquadramento legal, situação que impede o contribuinte de apresentar a sua defesa corretamente, bem como indicou, para lastrear a autuação, dispositivo legal que não se aplica ao caso em exame, qual seja, o artigo 6º, inciso VIII da Lei nº 7.014/96, por cuidar de aquisição de mercadorias saídas de estabelecimentos de produtor rural ou extrator.

Com o objetivo de corroborar as suas alegações, a Recorrente invocou julgados administrativos que decidiram no sentido de que as autuações padecem de vício quando ausente a discriminação de seus fatos geradores.

No que diz respeito ao mérito, sustenta a Recorrente que cumpriu com os requisitos referentes à utilização do crédito em relação à integralidade da glosa realizada pela fiscalização, inclusive no tocante às Notas Fiscais nºs 1390, 1913 e 1948, e não apenas às 16 notas fiscais relativas à competência de maio de 2016, conforme reconhecido pela JJF. Argumenta que não há que se falar em ausência de indicação do motivo da devolução das mercadorias, pois consta expressamente nos documentos fiscais que a causa da devolução é a troca da mercadoria. Assim, afirma que, ainda que se entenda não se tratar de operações de devolução entre estabelecimentos, a autuação não subsiste. Destaca que, na nota fiscal de entrada, há a vinculação dos dados do cupom fiscal de venda com a nota fiscal de saída, conforme se infere da aba “inf. Adic.” do sistema de Nota Fiscal Eletrônica ao qual tem acesso ao Fisco.

Ademais, alega que, em que pese o destaque da decisão recorrida quanto ao suposto descumprimento das obrigações impostas pelo artigo 454, § 1º, inciso II do RICMS/BA, esse dispositivo não pode afastar o direito ao crédito, a que faz jus a Recorrente. Isto pelo fato de que: **i)** No processo administrativo, a Autoridade Fiscal tem o dever legal de colher as provas necessárias para dar sustentação à sua pretensão arrecadatória em atenção ao princípio da verdade material; **ii)** O artigo 108, IV e § 2º do CTN determina a aplicação da equidade nos casos em que o apego ao formalismo conduza a consequências desproporcionais e injustas em relação ao caso concreto e específico, exceto quando o emprego da equidade resulte na dispensa do pagamento do tributo devido, o que não se verifica no caso em tela. Nesse particular, a Recorrente citou doutrina e ementas de decisões proferidas pelos Tribunais pátrios para lastrear o seu entendimento; **iii)** A Recorrente foi autuada única e exclusivamente por supostamente não ter apresentado o motivo subjetivo que levou o consumidor final à troca do produto, sem ser contestada a validade dos créditos apurados, tanto que a autuação foi cancelada no tocante às notas fiscais de maio de 2016, vinculadas aos documentos apresentados por amostragem na defesa.

Assim, conclui que glosar os créditos em questão representaria violar o direito ao crédito previsto na LC nº 87/96 e no artigo 454 do RICMS/BA, bem como o sistema da não-cumulatividade, respaldado nos artigos 155, § 2º da CF e 19 e 25 da Lei Complementar nº 87/96 e aos princípios constitucionais da livre concorrência e de defesa do consumidor, assegurados pelo artigo 170, IV e V da CF.

Por fim, defende a Recorrente que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, razão pela qual deveria ser reduzida, à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal, esposado em diversos julgados, a exemplo dos proferidos nos autos da ADI nº 1075, do RE nº 57.904, do RE nº 60.964, do RE nº 91.707, do RE nº 582.461, do RE nº 733.656 do RE nº 492.842, do RE nº 722.101, do RE 640.452 e do AI nº 727.872.

A Recorrente conclui o seu recurso pleiteando o reconhecimento da insubsistência/nulidade irrestrita do Auto de Infração, uma vez que não infringiu qualquer dispositivo da legislação tributária aplicável e que restou comprovada a higidez dos créditos utilizados pela Recorrente. Subsidiariamente pugnou para que seja reduzida a multa confiscatória aplicada para percentual condizente com a situação concreta.

Registrada a presença do advogado Sr. Rafael Pádua Valls na sessão de videoconferência, que

exerceu o seu direito regimental da fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0192-03/22-VD, proferido pela 3ª JJF, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, sustenta a Recorrente que o Auto de Infração, da forma em que lavrado, implicou no cerceamento do seu direito de defesa em violação ao artigo 5º, inciso LV da CF e ao artigo 142 do CTN, motivo pelo qual é nulo de pleno direito. Defende que, no Relatório Fiscal da infração há apenas a menção de que ela “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação”, deixando de conter qualquer descrição/especificação quanto a suposta conduta irregular praticada. Sustenta que, para que haja a observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, é necessário que estejam presentes todos os elementos para a identificação da infração que suporta a lavratura do Auto de Infração com o objetivo de que possa o contribuinte associar os créditos cobrados aos supostos fatos que deram ensejo à exação.

Salienta que, para além disso, o Autuante indicou dispositivo legal que trata de matéria estranha à autuação (artigo 6º, VIII da Lei nº 7.014/96), que cuida da aquisição de mercadorias saídas de estabelecimentos de produtor rural ou extrator.

Compulsando os autos, é possível perceber que o Auto de Infração foi devidamente fundamentado, com a descrição da infração cometida e o seu respectivo enquadramento legal (artigo 31 da Lei nº 7.014/96 c/c artigo 454 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012).

Conforme bem observado pela decisão recorrida, no curso da fiscalização, inclusive, o contribuinte, por mais de uma vez, foi intimado para apresentar os comprovantes das devoluções de mercadorias referentes às notas fiscais correspondentes ao período de 01/01/2013 a 31/12/2016, conforme previsto pelo artigo 454, § 1º, incisos I e II do RICMS/BA-2012 (fls. 08 e 09). Além disso, a autuação é acompanhada da relação das notas fiscais de devolução emitidas sem comprovação nos exercícios fiscalizados (fls. 15 a 28).

Diante disso, não procede a alegação de que o Auto de Infração não foi devidamente fundamentado, na medida em que, ao contrário do quanto sustentado pela Recorrente, está devidamente clara a descrição da conduta irregular praticada, sendo, através dos demonstrativos mencionados, perfeitamente possível ao contribuinte associar os créditos cobrados aos fatos que deram ensejo à exação. Não por outra razão, a Recorrente apresentou a sua defesa, às fls. 38 a 57, que contemplou o mérito da infração, com a indicação dos equívocos que foram cometidos pelo Autuante, como a inclusão de notas fiscais de transferência/devolução entre estabelecimentos, que não guardam relação com a infração imputada. Parte dos equívocos apontados pela Recorrente foram reconhecidos pelo próprio Autuante (fls. 115 a 120).

Ademais, o Auto de Infração foi lavrado com amparo nos artigos 31 da Lei nº 7.014/96 e 454 do RICMS/BA, devidamente indicados pelo Autuante, motivo pelo qual entendo que a infração foi devidamente enquadrada. O fato de o Autuante ter feito menção ao artigo 6º, inciso VIII da Lei nº 7.014/96, dispositivo que não guarda pertinência com o caso em tela, no meu entender, não possui o condão retirar a ligeidez do lançamento.

Conforme bem ponderado pela 3ª JJF, o próprio RPAF-BA/99, no § 1º do artigo 18 e no *caput* do artigo 19, preceitua que as eventuais incorreções não acarretam a nulidade do Auto de Infração desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, bem como que a indicação do dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação,

desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Tendo em vista que o Auto de Infração contém os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, e de que não houve cerceamento do direito de defesa da Recorrente, rejeito a preliminar de nulidade por ela arguida.

No que diz respeito ao mérito, conforme exposto, a Recorrente foi autuada em virtude de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final sem a devida comprovação. Em caso de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, o RICMS/BA é claro ao prever, em seu artigo 454, a possibilidade de creditamento do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria desde que haja prova inequívoca da devolução e desde que observado o quanto disposto no seu § 1º:

*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.*

*(...)*

A Recorrente afirma, em seu recurso, que cumpre os requisitos necessários à utilização do crédito, inclusive no tocante às Notas Fiscais nºs 1390, 1913 e 1948. Contudo, somente apresenta a comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no artigo 454 do RICMS/BA em relação a 16 operações de devolução de mercadorias realizadas por consumidor final relativas ao exercício de 2016 (documentos constantes na pasta denominada de “Levantamento 3 – Do Direito Ao Crédito Utilizado” presente na mídia anexa à impugnação - fl. 57), que, inclusive, foram excluídas do lançamento pelo Autuante (fls. 115 a 120), juntamente com as operações em relação aos quais o contribuinte comprovou corresponderem a devoluções entre estabelecimentos.

Em relação às Notas Fiscais nºs 1390, 1913 e 1948, é preciso esclarecer que elas se encontram entre as notas que a Recorrente sustenta se referir a operações de devolução entre estabelecimentos, operações essas que, pelo fato de não corresponderem à infração imputada, deveriam, no seu entender, ser excluídas da autuação.

Tendo em vista que a parcela da autuação referente às operações cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a março de 2013 foi tragada pela decadência, reconhecida pela decisão recorrida, entendo que perdeu o objeto a irresignação quanto à Nota Fiscal nº 1390 de 02/03/2013.

Contudo, importante destacar que o Autuante expressamente se manifestou sobre essas notas na Informação Fiscal apresentada às fls. 115 a 120:

*“Relativo ao exercício de 2013, as notas fiscais relacionadas de nºs 1390; 1913 e 1948, não são suficientes para comprovar as devoluções. Ou seja, a natureza da operação informada na nota fiscal nº 1390 de 02/03/2013, não é uma operação de Devolução entre Estabelecimentos, e, sim, Devolução de Venda a Consumidor.*

*O que exige como forma de prova, neste caso, as apresentações de declaração de devolução assinada pelo consumidor final, como também o motivo da devolução, a espécie e o número do seu documento de identidade, além das informações referentes ao documento fiscal originário, conforme estabelece o art. 454 do RICMS/BA.*

*Quanto às outras notas fiscais de nº 1913 de 16/07/2013 e nº 1948 de 29/07/2013, ambas, têm como natureza da operação Devolução de Venda com Cancelamento de Ticket. E, referem-se às notas fiscais de entrada emitidas*

do próprio estabelecimento autuado para ele mesmo. Destaque-se, que, neste caso, não foram apresentados os cupons que comprovariam efetivamente os respectivos cancelamentos.”

Diante do quanto exposto pelo Autuante, especialmente em relação às Notas Fiscais nºs 1913 e 1948, de que, ao contrário do quanto defendido pela Recorrente, as operações se tratavam de devolução de venda com cancelamento de ticket e não de devolução entre estabelecimentos, a Recorrente, na manifestação apresentada acerca da Informação Fiscal (fls. 132 a 134), não apresentou qualquer irresignação, limitando-se a reproduzir o quanto já alegado em sua defesa (fls. 132 a 134).

A 3<sup>a</sup> JJF referendou o quanto afirmado pelo Autuante, se pronunciando a respeito das mencionadas notas da seguinte forma:

*“No que concerne, especificamente, às Notas Fiscais de nº 1390, 1913 e 1948, depois de examinar no Sistema de Nota Fiscal Eletrônica através do código de acesso, constato assistir razão ao Autuante, ao não acatar o argumento defensivo. Verifico que a Nota Fiscal nº 1390 efetivamente não se trata de Devolução entre Estabelecimentos. Quanto às Notas Fiscais de nºs 1913 e 1948, de fato, decorrerem de operação de Devolução de Venda com Cancelamento de Ticket, emitidas pelo autuado sem mencionar nem constar a identificação do documento que deu origem a operação de saída, consoante expressa exigência no inciso I, do § 1º, do artigo 454, do RICMS-BA/12”.*

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente não apresentou qualquer outro elemento de prova com o objetivo de evidenciar que os cancelamentos e as trocas efetivamente ocorreram. Argumenta apenas que a documentação relativa ao mês de maio de 2016, acostada à defesa por amostragem, demonstra que ela cumpriu o quanto determinado pela legislação em relação a todas as operações autuadas e revelam que a motivação das devoluções foi a troca das mercadorias, raciocínio que defende se aplicar às Notas Fiscais de nºs 1390, 1913 e 1948, de modo que, ainda que não se entendesse que elas se referem a devolução entre estabelecimentos, a autuação não poderia subsistir. Sustenta, nas suas razões recursais, que, em atenção ao sistema da não-cumulatividade, o descumprimento das obrigações previstas no artigo 454 do RICMS/BA não poderia afastar o seu direito ao crédito, pugnando pela aplicação do princípio da equidade, nos termos do artigo 108, inciso IV e § 2º do CTN.

Em relação a essas alegações, destaco que, conforme registrado pelo Autuante, das 1.585 operações elencadas, a Recorrente comprovou de forma inequívoca apenas 16 operações de devolução de mercadoria realizadas por consumidor final, amostra que, no meu entender, não é expressiva o suficiente para conduzir ao entendimento de que todas as demais operações seguiram a mesma sorte das 16 comprovadas. Para além disso, ainda que o artigo 454 do RICMS/BA não fosse obedecido à risca pelo contribuinte, é certo que as operações de troca ou cancelamento deveriam estar amparadas pelas respectivas comprovações com o objetivo de demonstrar a efetiva devolução das mercadorias, o que não se verificou, no caso em exame, em relação à maior parte das operações autuadas.

Sobretudo diante do quanto esposado na decisão recorrida, a Recorrente poderia, em atenção ao princípio da verdade material, ter colacionado elementos de prova adicionais com o objetivo de corroborar as suas alegações e demonstrar as efetivas trocas ou os desfazimentos dos negócios jurídicos, o que, todavia, não ocorreu. A Recorrente poderia ter acostado aos autos provas tais como os posteriores documentos fiscais emitidos relativos as mercadorias remetidas em substituição ao produto objeto da troca, o crédito concedido ou o resarcimento feito ao consumidor, entre outras possibilidades.

Para além disso, cumpre salientar que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de constitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99.

Assim, como a multa aplicada está prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e o § 8º desse mesmo dispositivo foi revogado, não se incluem na competência desse órgão julgador a sua redução ou o seu cancelamento com amparo na alegação de confiscação de suscitada pela

Recorrente.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207162.0006/18-8, lavrado contra **GRUPO MODA SOMA S.A. (Denominação anterior: RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.)**, devendo ser intimada a Recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 136.979,83, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS

