

A. I. N° - 298057.0004/15-9  
AUTUADO - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.  
AUTUANTE - CARLOS RAIMUNDO DA SILVA PEREIRA DE SOUZA e VERA VIRGÍNIA NOBRE  
DE SANTANA CHAVES  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNE - 20.12.2016

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0210-02/16**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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, mediante a emissão de nota fiscal para documentar o fato. Infração caracterizada. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL UTILIZADO. Defesa não apresentou nota fiscal para comprovar o crédito do ICMS. Infração caracterizada. **c)** UTILIZAÇÃO ANTECIPADA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Infração reconhecida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. **a)** ANTECIPAÇÃO TOTAL. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Infrações reconhecidas. 3. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2015, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$297.089,27, em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.17 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação. Valor histórico autuado R\$58.444,39. Referente aos meses de janeiro a dezembro de 2012.

INFRAÇÃO 02 - 01.02.42 - Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Valor histórico autuado R\$202.386,35. Referente ao mês de janeiro de 2012.

INFRAÇÃO 03 – 07.01.03 - Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor histórico autuado R\$34.743,51.

INFRAÇÃO 04 – 16.05.11 - Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Valor histórico autuado R\$560,00.

INFRAÇÃO 05 – 01.01.03 - Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias objeto de antecipação parcial, ante mesmo de seu recolhimento - Sem Repercussão. Valor histórico autuado R\$596,89.

INFRAÇÃO 06 – 07.15.03 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor histórico autuado R\$358,13.

O autuado apresentou defesa, fls. 60 a 72, mediante advogado habilitado nos autos, inicialmente comenta sobre a tempestividade da defesa e transcreve as infrações e em seguida tratou do mérito das imputações.

**Infração 01** – Aduz que visando a satisfação da sua clientela e em respeito à legislação vigente (mormente o Código de Defesa do Consumidor), o autuado 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.

Reconhece que, em alguns casos, o cliente não possui o Cupom Fiscal relativo à aquisição. Nesse caso, 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.

Argumenta que nos casos que deram ensejo à autuação ora combatida, tais procedimentos foram adotados. Entretanto, reconhece que o único lapso cometido foi a falta de indicação dos dados dos Cupons Fiscais nas Notas Fiscais emitidas. Neste particular, 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.

Acrescenta que mesmo que o autuado não tenha observado estritamente as disposições do art. 653, § 2º do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 ou do art. 454 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, 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 pelos autuantes (glosa de crédito com aplicação da respectiva multa pelo suposto descumprimento de obrigação principal).

Entende 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 pela ora Impugnante.

Sustenta que no caso em tela, em que a operação original tributada é desfeita, uma vez que a mercadoria vendida pela Impugnante 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). Caso assim não fosse, estar-se-ia permitindo a tributação em cascata (incidência do ICMS cumulativo), em flagrante violação ao art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Cita que o CONSEF, ao julgar caso análogo ao presente, reconheceu a legitimidade do crédito de ICMS em razão da devolução de mercadoria. Veja-se:

**“4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0067-04/10**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** a) CRÉDITO PRESUMIDO. Acusação fiscal elidida. Infração improcedente. b) FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO.

*“Não se pode confundir desfazimento de operação, com utilização indevida de crédito fiscal. Contribuinte comprova o desfazimento de várias operações, elidindo a acusação fiscal. Infração improcedente. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.”* (grifos da defesa)

Destaca que no caso em tela, como já visto, 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 pelo autuado havendo nova tributação (outra saída com débito de ICMS registrada no Emissor de cupom fiscal). Logo, entende ser incabível se torna 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 pela Impugnante.

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 e cita doutrina sobre o tema.

**Infração 2** – Esclarecer que a empresa autuada, **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, incorporou a empresa **SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, conforme a 4ª Alteração Contratual com Cessão de Quotas, Incorporação e Extinção, arquivada na Junta Comercial do Estado da Bahia (JUCEB) em 05/03/2012 (CD-ROM).

Realça que com a incorporação, a empresa **SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, foi extinta, tornando-se uma filial da Impugnante (Incorporadora), que a sucedeu em todos os direitos, bens e obrigações. Deste modo, não restam dúvidas do direito da Impugnante em se apropriar do crédito no valor de R\$202.386,35, posto que na ocasião da incorporação, a empresa **SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.** (incorporada) possuía saldo credor de ICMS neste valor, reproduzindo o Resumo de Apuração do Imposto, fls. 68 dos autos.

Para corroborar a alegação acima, informa que junta aos autos o livro Registro de Apuração de ICMS da empresa incorporada, referente aos anos de 2009 a 2012 no CD-ROM.

**Infração 3** – Entende que tal penalidade destina-se ao contribuinte que deixa de recolher o imposto devido por antecipação e que também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

Argumenta que, conforme declarado pela fiscalização todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, e as saídas posteriores de todas das mercadorias foram tributadas normalmente. Assim, em seu entendimento é flagrante a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa imposta.

Sustenta que o lapso temporal entre a data que o ICMS antecipado deveria ter sido pago pelo autuado e a data em que o ICMS normal foi efetivamente recolhido aos Cofres Públicos é inferior a um mês. Com isso, a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) não tem proporcionalidade, eis que não estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo, sendo certo que no caso em tela apenas caberia a exigência de juros e acréscimos monetários em relação a este lapso temporal.

Portanto, sustenta que sendo a penalidade aplicável sobre o montante do imposto não recolhido e, restando reconhecido pela própria Fiscalização que não há imposto a recolher, não há base para a cobrança da multa lançada na autuação.

Ao concluir, aduz que o crédito tributário lançado referente à Infração 04 da autuação deve ser considerado improcedente e, na hipótese de os Julgadores assim não entenderem, requer que a multa seja dispensada ou reduzida nos termos do artigo 159, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF).

**Infração 4** – Diz que o crédito tributário relativo a esse item não será objeto de impugnação, em razão do autuante ter reconhecido a sua procedência e ter realizado o seu pagamento integral, conforme se verifica no comprovante de pagamento em anexo (CD-ROM), no valor de R\$740,82.

**Infrações 5 e 6** – Destaca que conforme se verifica do relato constante do Auto de Infração, na infração 5 a fiscalização glosa o crédito do ICMS apropriado pelo autuado referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, sem o respectivo recolhimento da antecipação tributária e, na Infração 6, cobra multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, relativos às mesmas aquisições, ressaltando que:

[REDAÇÃO MUDADA]

A defesa concorda que o autuado, de fato, por um lapso, não efetuou o recolhimento o ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização apontadas na autuação. Contudo, conforme consta do próprio relato fiscal, as saídas posteriores das mercadorias foram normalmente tributadas. Argumenta que, como o ICMS sobre as saídas subsequentes das mercadorias foi efetivamente recolhido, descebe a exigência da multa lançadas no item 6 do Auto de Infração.

Ao final, requer:

*“Por todo o exposto, a Impugnante requer que V.Sas. acolham a presente Impugnação, para considerar totalmente improcedente as Infrações 01 e 04, do Auto de Infração lavrado, cancelando-se o crédito tributário com a consequente determinação do arquivamento do feito.*

*Ademais, requer que V.Sas. se dignem a declarar a quitação das Infrações 03 e 06, do Auto de Infração em voga, bem como a retificar a Infração 02, conforme argumentos apresentados na presente peça.*

*Finalmente, requer e também que, se entendido necessário, V.Sas. convertam o lançamento em diligência fiscal, atitude que poderá dar à Impugnante a possibilidade de demonstrar inequivocamente a impropriedade do lançamento, bem como a sua total lisura perante o Fisco Estadual.”*

Outrossim, solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, indicado à folha 72 dos autos.

Os autuantes ao prestarem Informação Fiscal, fls. 126 a 129, aduzem que a autuação foi baseada no exame da escrita fiscal, conforme elencada na descrição dos fatos do auto de infração, aplicando auditoria fiscal, que constitui-se 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.

Prosseguindo, passaram ao exame de cada infração.

Infração 01 – Em relação a alegação da autuada, que, para satisfação da clientela exigente e respeito à legislação vigente do código do consumidor, descumpriu o que determina o art. 653 §2º do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6284/97, e o art. 454 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto 13.780/2012, ou seja, a legislação tributária baiana, esclarecem que o único lapso cometido não foi a falta de indicação dos dados dos cupons fiscais nas Notas Fiscais emitidas, como quer nos fazer crer a autuada.

Destacam 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 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;” ( Grifo dos autuantes).*

Afirma 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, é o que comprova de fato a devolução.** Anexam cópias de DANFE's das notas fiscais eletrônicas com respectivos comprovantes de devolução sem assinatura (amostragem).

Assim, após verificarem que não houve a comprovação efetiva da devolução, glosaram o crédito, a própria autuada admite que se utilizou dos dados do contribuinte do documento fiscal de saídas para efetuar “*devoluções fictícias*”, “*forjando*” as operações de devolução dos produtos para criar uma situação do direito a utilização do crédito, diminuindo, assim, o valor do tributo a pagar.

Quanto ao princípio constitucional da não cumulatividade, observam 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.

Destacam 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.

Salientam que no mérito o autuado não apresentou nenhum documento capaz de elidir o fato notório que os créditos são indevidos.

Infração 02 – Salientam que pela Lei 6.404/76 (Lei das S.A.), art. 227, §3º, havendo a incorporação, as empresas incorporadas perdem a original identidade, resultando uma nova sociedade, cujo funcionamento deve ser precedido do arquivamento e publicação dos atos constitutivos, atribuição que compete ao novo titular.

Frisam que no tocante aos créditos fiscais, em consonância com a regra estabelecida no Código Civil, art. 1.116, a sucessora assumirá todos os direitos e obrigações da sucedida, e, portanto, poderá aproveitá-los (inclusive os acumulados). Entretanto, registram que o aproveitamento não é automático, e, para que ocorra, afigura-se necessária a emissão de uma Nota Fiscal, em cujo corpo deverá ser informado que os créditos estão sendo transferidos em razão da incorporação e o número do registro na JUCEB, documento este que deverá ser homologado pela INFRAZ do domicílio fiscal da empresa beneficiária.

Destacam que o autuado não procedeu como deveria, apenas incluiu no Livro de Registro de Apuração da empresa (incorporadora) os créditos (saldo credor), sem transferir os estoques, ou seja a operação de assunção dos direitos e obrigações foi totalmente irregular.

Infração 03 - Reconhecida e paga.

Infração 04 - Reconhecida e paga.

Infração 05 - Reconhecida e paga.

Infração 06 – Afirmam que é prevista para as empresas que vão tributar as suas mercadorias na saída, por esta razão, cobra-se só a multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação, e não o imposto da antecipação parcial.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

Em nova manifestação defensiva, fls. 147 a 154, o autuado destaca que em tempo hábil protocolou a competente peça impugnatória ao lançamento do crédito tributário, por considerá-lo parcialmente improcedente (Infrações nº 01, 02 e 06).

Com relação às Infrações nº 03, 04 e 05, frisa que a procedência das infrações e, por isso, realizou o pagamento integral das mesmas.

**Infração 01** – Inicialmente faz uma síntese da informação fiscal, fls.126 a 128.

Aduz que em momento algum, tanto nos autos do processo ou por ocasião da Fiscalização, admitiu que “utilizou dos dados do contribuinte do documento fiscal de saídas para efetuar devoluções fictícias”, conforme afirmação dos Srs. Fiscais Autuantes. Essa acusação da Fiscalização deve ser amparada de provas, as quais não existem.

Destaca que o autuado apresentou provas substanciais de que as operações de devolução/troca de mercadorias ocorreram, conforme documentação juntada aos autos através do protocolo da sua impugnação. Com efeito, juntou aos autos, mídia eletrônica (CD) contendo todas as informações exigidas no RICMS/BA, 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.

**Infração 2** – Frisa que os Autuantes reconheceram que a Requerente sucedeu em todos os direitos, bens e obrigações a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA., em decorrência da sua incorporação pela Requerente (Incorporadora). Além disso, em momento algum os Autuantes questionaram a legitimidade do saldo credor de ICMS no valor de R\$202.386,35 que a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. (incorporada) possuía na ocasião da incorporação. No entanto, a Fiscalização pretende manter a glosa do crédito de ICMS pelo fato do autuado não ter emitido Nota Fiscal e por não ter comunicado a repartição fiscal competente, conforme regra prevista na legislação baiana.

Ressalta que o autuado registrou no seu livro Registro de Apuração de ICMS (RAICMS) e o mesmo procedimento foi feito no RAICMS da empresa incorporada, conforme se verifica nos documentos juntados aos autos, por ocasião da apresentação da impugnação (CD-ROM).

Portanto, entende restar claro que o autuado possui o direito de apropriação do crédito de ICMS, bem como não causou prejuízo algum aos Cofres Públicos por ter deixado de observar as formalidades previstas na legislação baiana, devendo a Infração 02 ser julgada improcedente ou, no máximo, ser aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória.

**Infração 06** – Reproduziu as alegações da defesa inicial.

Ao final, requer a totalmente improcedente as Infrações 01, 02 e 06.

Outrossim, solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Requerente, indicado à folha 154.

Em nova informação fiscal, fls. 158 a 160, os autuantes reproduzem os argumentos da primeira informação fiscal.

Foi acostado pela Coordenação Administrativa do CONSEF relatório do SIGAT- Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – Detalhamento de Pagamento PAF, constando o pagamento do valor reconhecido.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multas por falta de cumprimento de obrigações acessórias em decorrência de 06 (seis) infrações.

O autuado reconheceu às infrações 03, 04, e 05. Assim, entendo que as mesmas restaram caracterizadas, pois não existe lide.

Logo, a lide persiste em relação às infrações 01, 02 e 06.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

A infração 01 acusa o sujeito passivo de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem que houvesse a comprovação.

A exigência fiscal diz respeito a imputação de que o contribuinte autuado creditou indevidamente de ICMS decorrente de devoluções efetuadas por consumidor final sem a declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade.

A defesa reconhece que emite de nota fiscal de entrada sem a indicação dos cupons fiscais das operações de vendas das mercadorias devolvidas e/ou trocadas e sem a declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução. Reconhece que não atendeu ao prevista na legislação, entretanto entende que os cupons fiscais constante da mídia acostada aos autos comprovam a devolução das mercadorias. Alega violação ao art. 155, § 2º, I, da CF/88.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

No tocante aos demais argumentos, entendo que tais alegações não são capazes de elidir a imputação, pois tratando-se de utilização de crédito fiscal, deve-se observar as disposições expressa na legislação do ICMS. No caso 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 no artigo 653, do RICMS/97, *in verbis*:

*Art. 653. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

**§ 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.*

Conforme consignado no *caput* do artigo 653 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 §2º transcrito acima, obrigações que a defesa entende ser desnecessárias.

Portanto, entendo que as notas fiscais de entradas e sem as declarações firmadas pelos adquirentes, e sem a indicação dos cupons fiscais de origem, não servem como elemento de prova inequívoca das devoluções, requisito indispensável para o creditamento do imposto, à luz do artigo 653, do RICMS/97, não sendo possível converter a cobrança do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória requerida pela defesa. Pela mesma razão, não pode ser acolhido o acórdão citado pela defesa, o qual trata de “*bilhetes de passagem rodoviários*”.

Devo ressaltar que a mera alegação de presunção de inocência, da ausência de fraude fiscal, da boa-fé, arguida pelo autuado, não o exime do cometimento da infração apontada na presente lide, considerando a indisponibilidade do crédito fiscal e porque o direito tributário se move por um viés objetivo, acorde art. 136, CTN, ao tratar da responsabilidade pelas infrações tributárias estritamente fiscais.

*"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."*

Dispõe o art. 136 a desconsideração da intenção do agente ou do responsável, dispensando-se assim a presença do dolo, que é a vontade livre e consciente dirigida a realizar o ato tido pela norma tributária como ilícito, justamente para que o Fisco fique livre de ter que demonstrar, em cada especificidade fática, a existência da vontade do infrator de burlar ou não a lei. Necessário, contudo, que reste provada a ocorrência do fato gerador do imposto, de responsabilidade tributária do contribuinte autuado. A fazenda pública, assim, não precisa investigar, nem mesmo provar a intenção, pois que, para a responsabilidade pela prática da conduta ilícita tributária não-delituosa, esta investigação não se faz necessária, posto que o próprio Código determinou que essa responsabilidade independe da intenção.

No caso concreto, portanto, ainda que agindo de boa-fé, o contribuinte não poderia utilizar-se de crédito de fiscal, cuja prova desse direito não consegue fazê-la, em relação às devoluções das vendas, anteriormente feitas, a pessoa física, consumidor final, não obrigada a emissão de documento fiscal.

Quanto aos Acórdãos citados pela defesa, na fase de sustentação oral, os mesmos não vinculam o meu entendimento, pelas razões acima expostas, por entender que, em se tratando de crédito fiscal, deve-se aplicar a disposições regulamentares.

Desta forma, entendo que à infração 01 restou caracterizada.

Na infração 02 é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

Inicialmente devo observar que a fiscalização não questionou o processo de incorporação, conforme podemos constatar das peças de defesas e das informações fiscais relatadas no presente acórdão. Portanto, não resta dúvida de que não se encontra em lide o processo de incorporação.

A única lide existente na infração em tela é a apresentação ou não do documento comprobatório do crédito fiscal utilizado pelo contribuinte autuado, ou seja, trata-se de uma questão meramente tributária, devendo ser observada a Legislação Tributária do Estado da Bahia e não a Lei nº 6.404/76, que, inclusive, não trata de ICMS.

Entendo que os documentos apresentados pelo contribuinte, fls. 98 a 135, que são Atas e documentos da Junta Comercial comprovantes da incorporação de empresas, não justifica o lançamento no crédito fiscal diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS.

Em relação ao ICMS, o processo de incorporação resultou na criação de um novo contribuinte, **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.**, o autuado, diferente da Inscrição Estadual da **SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**

Assim, não resta dúvida de que são duas Inscrições Estaduais diferentes, ou seja, são contribuintes diferentes para legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Nesta situação, para efeito de transferência de crédito fiscal do ICMS acumulado para outro contribuinte do imposto, deve-se observar a regra prevista no artigo 317 do RICMS/12, *in verbis*:

*Art. 317. Os créditos fiscais acumulados nos termos do § 4º do art. 26 da Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996, poderão ser:*

*II - transferidos a outros contribuintes para pagamento de débito decorrente de:*

- a) autuação fiscal e notificação fiscal;*
- b) denúncia espontânea, desde que o débito seja de exercício já encerrado;*
- c) entrada de mercadoria importada do exterior;*
- d) apuração do imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.*

*§ 1º Os créditos acumulados somente poderão ser transferidos a outros contribuintes, conforme previsto no inciso II do caput, na hipótese de não haver débitos do próprio contribuinte a serem compensados ou quitados, nos termos do inciso I do caput.*

*§ 2º A utilização do crédito acumulado para a compensação ou o pagamento do imposto nos termos da alínea "a" do inciso I não depende de autorização fiscal.*

*§ 3º A utilização do crédito acumulado pelo próprio contribuinte para pagamento de débitos decorrentes de entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea ou autuação fiscal, bem como transferência a outro contribuinte para pagamento de auto de infração ou de denúncia espontânea de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), dependerão de autorização do inspetor fazendário do domicílio do contribuinte e, no âmbito da DAT METRO, do titular da coordenação de processos, observado o disposto nos incisos I, II, IV e V do § 4º deste artigo.*

*§ 4º Exceto na hipótese prevista no § 3º deste artigo, as demais transferências de crédito acumulado a outros contribuintes dependerão de ato específico do Secretário da Fazenda, em cada caso, observando-se o seguinte:*

*I - na petição do interessado deverá constar a indicação do fim a que se destina o crédito fiscal, bem como o valor a ser utilizado e o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ do beneficiário;*

*II - fica condicionada ao exame fiscal quanto à existência e regularidade do crédito acumulado e à informação dos respectivos saldos na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) apresentada pelo contribuinte;*

*III - caberá à Diretoria de Planejamento da Fiscalização a elaboração de parecer e o seu encaminhamento ao Secretário da Fazenda;*

*IV - uma vez deferido o pedido, será expedido certificado de crédito do ICMS;*

*V - após expedição do certificado, o contribuinte emitirá nota fiscal para dedução do saldo existente no Registro 1200 do controle de crédito acumulado da EFD.*

*§ 5º O Secretário da Fazenda poderá determinar que os créditos acumulados de que trata o § 4º sejam transferidos em parcelas.*

*§ 6º O contribuinte que receber crédito fiscal transferido de outro estabelecimento deverá efetuar o lançamento do seu valor no campo "valor total de deduções" do Registro E110 (Apuração do ICMS - operações próprias), com a expressão "Crédito transferido de terceiro pela Nota Fiscal nº ..... e pelo Certificado de Crédito do ICMS nº .....".*

Do acima exposto, não é possível aceitar o lançamento do crédito realizado, diretamente no livro de Registro de Apuração do ICMS, pelo contribuinte autuado, sem apresentação de nenhum documento fiscal, ou seja, sem o atendimento do procedimento acima indicado.

Logo, à infração 02 restou caracterizada.

Na infração 06 é aplicada multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Entendo que não cabe acolhimento ao argumento defensivo, uma vez que, na infração 05 o contribuinte foi autuado por **utilização indevida de crédito fiscal**, relativo ao ICMS Antecipação Parcial não recolhido.

Por outro lado, na infração em tela foi aplicada multa percentual pela falta de recolhimento do ICMS Antecipação Parcial, com saída posterior tributada normalmente.

Portanto, são infrações totalmente distintas, a primeira **utilização indevida de crédito fiscal indevido**, a segunda **aplicação de multa por falta de recolhimento da antecipação parcial**.

Logo, à infração 06 fica mantida.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **VOTO EM SEPARADO – INFRAÇÃO 2**

Embora concorde com a manutenção deste item do auto em lide, venho com a devida vênia, divergir do nobre Relator, dos motivos pelos quais fundamentou o seu voto. É que na própria sessão de julgamento, deixei claro quais eram as minhas argumentações em prol do lançamento, e por uma questão de transparência devo deixar registrado, que os meus argumentos, efetivamente não se baseiam no descumprimento de um requisito formal, ou seja, como disse o Relator em seu último parágrafo do seu voto - *“não é possível aceitar o lançamento do crédito realizado diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, pelo contribuinte autuado, sem apresentação de nenhum documento fiscal”*.

Ainda, foi esclarecido no voto, de que *“a fiscalização não questionou o processo de incorporação, e a única lide é a apresentação ou não do documento comprobatório do crédito fiscal utilizado pelo contribuinte autuado, ou seja trata-se de uma questão meramente tributária*, denotando claramente que a expressão *“uma questão meramente tributária”*, nada mais é do que *“uma questão meramente formal”*, ou seja, a falta da emissão da nota fiscal de transferência do crédito entre a empresa incorporada a e a empresa incorporadora.

Pois bem, analisando as provas apresentadas pelo contribuinte não restaram quaisquer dúvidas sobre o processo legal de incorporação, o que foi referendado no próprio voto do Relator. Ainda, da análise das provas apresentadas no CD ROM, consta mesmo que no livro de apuração da empresa incorporada, em janeiro de 2012, há o registro da transferência do crédito no valor de R\$202.386,35, ficando com o saldo zerado neste mês e a partir de então não aparece qualquer lançamento no livro fiscal. No entanto, ficou perfeitamente caracterizado que não foi emitida a respectiva nota fiscal, que é o *“veículo formal”* de transferência do crédito.

Assim, entendo que à primeira vista, não se pode fazer prevalecer a forma sobre o conteúdo, já que se o crédito for verdadeiro, não há descumprimento de formalidade que obrigue um contribuinte a pagar um imposto que não deve, sob pena de estar se atentando contra dois princípios, o que veda o enriquecimento sem causa do Estado, e o da verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal.

Esclareço que meu voto foi favorável, porque a empresa não logrou provar em sua defesa, que o crédito da empresa incorporada estivesse com o valor correto, visto que deveria, ao tempo do processo de incorporação, solicitar ao fisco uma verificação da sua conta-corrente de ICMS, de forma a se atestar que os valores ali lançados eram verdadeiros, porque em não havendo dúvidas sobre a procedência do crédito, a Administração não poderia jamais se fazer valer do princípio do formalismo para exigir o crédito tributário, pois neste caso, o impugnante poderia apenas ser punido com multa por descumprimento de obrigação acessória, pela falta de emissão da nota

fiscal de transferência da empresa incorporada para a incorporadora. Assim, face à visível insegurança da procedência do crédito, voto pela manutenção do lançamento nesta infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298057.0004/15-9**, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$261.427,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “d”, e VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$35.661,64**, previstas nos incisos II, alínea “d”, c/c o § 1º, alínea XVIII, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05, devendo ser homologado os valores efetivamente pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2016.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO