

A. I. N° - 298057.0007/14-0  
AUTUADO - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.  
AUTUANTE - VERA VIRGÍNIA NOBRE DE SANTANA  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04.01.2019

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0238-04/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO. Argumentos defensivos não foram capazes de elidir a imputação. Falta de prova da ocorrência efetiva de devoluções, diante do fato da autuante trazer declarações de clientes negando que tivessem inclusive adquirido as mercadorias junto ao estabelecimento e/ou devolvidos os produtos adquiridos conforme consta em documentação apresentada pela empresa. Infração mantida. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL UTILIZADO. Na incorporação não é o crédito que se transfere, e sim, todos os direitos e obrigações da empresa incorporada. Infração insubstancial. **c)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. As provas acostadas pela defesa não se mostram capazes de elidir a acusação, vez não serem aquelas legalmente exigidas nos instrumentos normativos. Infração mantida. 2. EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. IMPOSIÇÃO DE MULTA. Utilização ou permissão de uso de programa de processamento de dados que possibilitasse efetuar em sua escrita fiscal lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais. Infração reconhecida. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE ENTREGA NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE MULTA. Infração não contestada. 4. FALTA DE CORREÇÃO DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS ENTREGUES POR FORÇA DE INTIMAÇÃO. MULTA. De acordo com a legislação o contribuinte usuário de processamento de dados estava obrigado a apresentar o arquivo magnético do SINTEGRA contendo informações das operações e prestações realizadas. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Negada a realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 29 de dezembro de 2014, e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 494.012,96, além de multas de 60% por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1. 01.02.17.** Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de fevereiro

a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013, no total de R\$ 221.722,60, multa de 60%. Consta a informação da autuante de que “*Constatamos um volume de créditos decorrentes de devoluções de consumidores sem a devida comprovação em desacordo com o que determina o artigo 651 e 652 do RICMS/BA aprovado pelo Dec. 6284/97 e artigo 454 do RICMS/BA aprovado pelo Dec. 13.780/12, ocasionando saldos credores recorrente. Anexo documentos comprobatórios, através termo de apreensão de documentos, declarações e e-mail dos consumidores e envelopes com avisos de recebimentos devolvidos. Planilhas relação de notas fiscais de devolução. Demonstrativo mensal crédito indevido referente as notas fiscais de devolução dos anos de 2012 e 2013.*

*Aplicamos o procedimento de auditoria de circularização e confrontação do valor da nota fiscal eletrônica relativas a devolução de mercadorias troca com o cupom fiscal emitido na operação de compra, e constatamos o seguinte:*

*1 – Efetuada a circularização, obtivemos como resposta de alguns consumidores a confirmação da inexistência de devolução conforme declarações em anexo; outros consumidores alegaram não lembrar do fato; e outros se negaram a assinar qualquer tipo de declaração, alegando fidelidade com a empresa; também obtivemos correspondência de consumidor alegando não ter efetuado compras no referido período (documentos recebidos pela fiscalização pessoalmente (declarações) ou via e-mail). Número de cupom fiscal inexistente citado em NF-e; Valores divergentes entre os comprovantes de devolução troca e o respectivo cupom fiscal citado na NF-e”.*

INFRAÇÃO 2. **01.02.05.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, no montante de R\$ 50.800,20, multa de 60%, sendo os fatos constatados nos meses de fevereiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. A autuante informa: “*Mercadorias denominadas calçados, conforme relação de notas fiscais de aquisição e demonstrativo de crédito indevido mensal de aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária anos 2012 e 2013, anexados ao auto*”.

INFRAÇÃO 3. **01.02.42.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de janeiro de 2012, no montante de R\$ 107.826,16, bem como multa de 60%, sendo que de acordo com a indicação da autuante “*Identificamos escrituração no Livro de Apuração do ICMS (fl. 04) de transferência de crédito fiscal sem apresentação do competente documento comprobatório daquela operação, no valor de R\$ 107.826,16, sendo devidamente intimado para comprovação daquele lançamento, não sido apresentado documento que comprovasse a sua regularidade. Anexo Livro de registro de Apuração do ICMS do ano de 2012, cópias autenticadas anexas*”.

INFRAÇÃO 4. **16.12.04.** Utilizou ou permitiu o uso de programa de processamento de dados que possibilitou efetuar, em sua escrita fiscal, lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais, sendo aplicada penalidade por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 27.600,00. Consta a informação da autuante de ter havido “*Utilização de equipamento emissor de cupom fiscal contendo programa de automação fiscal em desacordo com a legislação por falta de destaque do imposto e consequente identificação da classificação tributária de cada produto comercializado, fato que possibilita efetuar dados divergentes no registro na escrita fiscal, constantes em documento fiscal por ele emitido, dificultando a verificação do imposto efetivamente devido, em virtude da constatação de que o contribuinte também comercializa mercadorias com fase de tributação encerrada*”.

INFRAÇÃO 5. **16.12.19.** Forneceu arquivo (s) magnético (s) fora dos prazos previstos na legislação, enviado (s) via Internet do programa Validador/Sintegra, aplicada penalidade por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 1.380,00.

INFRAÇÃO 6. **16.12.14.** Forneceu informações através de arquivo (s) magnético (s) exigido (s) na legislação tributária, requerido (s) mediante intimação, com omissão de operações ou prestações ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das

prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas. Imposta multa de R\$ 84.684,00. Informa a autuante: “*Deixou de entregar o arquivo eletrônico ou entregou em desconformidade com a legislação, não atender a intimação subsequente para a apresentação do mesmo ou atender sem a inclusão de todos os tipos de registro a que estiver obrigado, conforme intimações, listagens, diagnósticos, demonstrativos de multas*”.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 4.940 a 4.963, onde argui em sua defesa, após resumir os fatos motivadores da autuação, que como demonstrará a seguir, a autuação fiscal em epígrafe não deve prosperar.

A título de preliminar, entende ser o lançamento nulo, de pleno direito eis que na sua lavratura não foram observadas as normas previstas na legislação pertinente, não restando alternativa, senão o seu cancelamento.

Historia que durante a ação fiscal, a servidora fiscal lhe solicitou uma série de livros e documentos fiscais, os quais serviram de base para o lançamento do crédito tributário. Ademais, pelo que se depreende, também serviram para formar a convicção respostas a uma “circularização” feita junto a seus clientes, e ao tomar ciência da autuação, não recebeu os tais documentos que nos quais a fiscalização se baseou para a lavratura do Auto de Infração em referência, tendo somente, ao tomar ciência da autuação somente recebido o Auto de Infração e os seguintes anexos: DEMONSTRATIVO CÁLCULO DAS MULTAS – discriminando, por período, os valores das “saídas”, da “multa” e da “multa final”; DEMONSTRATIVO DA UTILIZAÇÃO CRÉDITO INDEVIDO MENSAL – discriminando, por período de apuração, os valores do “crédito indevido”;

RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS COM CRÉDITO INDEVIDO – discriminando, por Nota Fiscal, a “data”, “número”, “UF”, CFOP, “Valor da base de cálculo do ICMS”, “alíquota” e “valor do ICMS”; DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS INDEVIDOS DAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - discriminando, por período de apuração, os “valores do crédito indevido mensal”; RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – discriminando, por Nota Fiscal, a “data”, “número”, “CFOP”, “descrição do item”, “Valor da base de cálculo do ICMS”, e “valor do ICMS”; e TERMO DE APREENSÃO E ARRECADAÇÃO PARA JUNTADA EM PROCESSO – cujo teor reproduz.

Invoca que na forma do inciso I, do § 3º, do artigo 31-G, do RPAF-BA, se estabelece que quando se tratar de livros, documentos, papéis ou meios magnéticos, “*a apreensão só poderá perdurar até a conclusão da ação fiscal, devendo o Fisco adotar as providências cabíveis no sentido de evitar que, em virtude da apreensão, advenham atraso da escrituração ou cerceamento de defesa*”, e não poderia ser diferente, uma vez que somente através do conhecimento de todos os elementos que embasam a autuação é que o sujeito passivo poderá exercer amplamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Frisa que os documentos citados no “Termo de Apreensão” não lhe foram entregues e, assim sendo, resta cerceado o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Diz que, conforme determina o artigo 2º, do RPAF/99, sem prejuízo de outros princípios de direito, o Processo Administrativo Fiscal é regido pelos seguintes princípios: oficialidade, legalidade objetiva, verdade material e informalismo e da garantia de ampla defesa, sendo, nos termos do artigo 18, inciso II, do mesmo Decreto, “nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa”, o que leva à conclusão de que, deve a autuação fiscal ora combatida ser declarada nula de pleno direito, eis que praticada com preterição de garantias processuais básicas, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa, uma vez que não foram entregues ao contribuinte todos os elementos que embasaram a autuação e, se não observada tal conduta, ocasionará preterição ao seu direito de defesa, garantida não só pela legislação baiana como pela própria Constituição Federal (artigo 5º, LV, da CF).

Salienta descaber uma pretensa alegação fiscal no sentido de que, apesar da inexistência de

indicação dos dispositivos legais que embasam a Autuação, o mérito central do lançamento foi compreendido, não havendo cerceamento de defesa, isso porque, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado, solene, o qual deve observar todos os requisitos de validade de um ato dessa natureza, dentre os quais está o da publicidade. Não fosse assim, prevaleceria o afrouxamento do Princípio da Legalidade Estrita, e estaria posta de lado, por total desídia, a Moralidade que guia a atividade da Administração.

Constatada, então, a falha no procedimento fiscal, outra conclusão não se pode chegar senão a de que houve, de fato, preterição do seu direito de defesa, na medida em que não possui a certeza de ter violado a legislação tributária, pontua, enumerando precedentes do CONSEF que a seu ver corroboram com o entendimento ora externado, no que se refere à nulidade do Auto de Infração, tais como o Acórdão JJF 0172-05/08 e JJF 0292-02/12, arrematando que coadunando todos os ensinamentos da jurisprudência predominante com o fato em concreto sob julgamento, outra não é a conclusão de que o Auto de Infração em questão foi lavrado sem subsumir, em todos os aspectos, ao prescrito pela legislação tributária e, portanto, o mesmo deve ser considerado nulo de pleno direito.

No mérito, após ressalvar o fato de que ainda que o Auto de Infração ora impugnado não contivesse vícios formais capazes de promover a sua anulação, melhor sorte não seria conferida ao objeto da exigência fiscal em questão, mais especificamente com relação às infrações 01, 02, 03 e 06, em razão de sua total improcedência, à luz da legislação fiscal vigente e da materialidade dos fatos.

Para a infração 1 indica referir-se à glosa dos créditos de ICMS apropriados em função da entrada de mercadoria no estabelecimento da a título de devolução dos produtos vendidos aos seus clientes consumidores finais, através de Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECF.

Na ótica do Fisco, os créditos apropriados seriam irregulares pelas seguintes razões: falta de assinatura do cliente no “comprovante de devolução de mercadorias saídas através de máquina registradora-troca”; existência de NF-e (DANFE) sem indicação do documento fiscal (cupom fiscal) no qual seria identificado o produto devolvido; emissão de NF-e tendo com indicação número de cupom fiscal emitido em data superior a trinta dias; número de cupom fiscal inexistente citado em NF-e; valores divergentes entre os comprovantes de devolução troca e o respectivo cupom fiscal citado na NF-e; declarações de alguns consumidores em resposta à circularização efetuada pela fiscalização, afirmando a inexistência de devolução, a não lembrança do fato ou a não realização da compra, além daqueles que se negaram assinar qualquer tipo de declaração e retorno de correspondências enviadas aos correios para os consumidores (circularização) contendo a informação daquela instituição da devolução das correspondências por endereços inexistentes.

Esclarece atuar por mais de vinte anos, possuindo hoje mais de sessenta lojas próprias e de quinhentos pontos de venda em todo o território nacional, sendo líder em design, comunicação e distribuição, a grife figura entre as cinco maiores empresas de moda no Brasil e visando a satisfação da sua exigente clientela e em respeito à legislação vigente (mormente o Código de Defesa do Consumidor), adota uma política que permite aos seus consumidores efetuar a troca ou devolução de mercadorias em qualquer uma de suas lojas, bastando, para tanto apresentar a mercadoria em perfeito estado e com a etiqueta fixada, além do Cupom Fiscal recebido por ocasião da aquisição da mercadoria.

Ocorre que, em alguns casos, o cliente não possui o Cupom Fiscal relativo à aquisição. Em tal hipótese, diz ser 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 e nos casos que deram ensejo à autuação ora combatida, tais procedimentos foram adotados, sendo o único lapso cometido a falta de indicação dos dados dos Cupons Fiscais nas Notas Fiscais emitidas.

Assegura estar juntando aos autos, mídia eletrônica (CD) contendo todas as informações exigidas no RICMS/BA (DOC. 02), relativamente às vendas das mercadorias devolvidas, correlacionando as

entradas de mercadorias em devolução com os respectivos cupons fiscais relativos à venda original, comprovando, desta forma, a legitimidade do crédito de ICMS em questão, restando suprida a ausência das informações indicadas pela Fiscalização na nota fiscal de entrada, emitida para o registro das devoluções de mercadorias em voga.

Pontua que mesmo não tendo observado estritamente as disposições do artigo 653, § 2º do RICMS/97 ou do artigo 454 do RICMS/12, a nota fiscal de entrada emitida para fins de apropriação do crédito de ICMS fundado na devolução de mercadorias nunca poderia ser considerada inidônea para fins de resultar nos efeitos fiscais pretendidos pela Fiscalização (glosa de crédito com aplicação da respectiva multa pelo suposto descumprimento de obrigação principal).

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

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

Esclarece que, ao contrário do que foi afirmado pela autuante, não existe na legislação baiana a previsão de trinta dias para o aproveitamento do crédito nas devoluções efetuadas por consumidores finais e deste modo, e como não poderia deixar de ser, o CONSEF, ao julgar caso análogo ao presente, reconheceu a legitimidade do crédito de ICMS em razão da devolução de mercadoria, consoante Acórdão JJF 0067-04/10 cuja Ementa transcreve.

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

No caso em tela, como já visto, frisa que se o Fisco impedir o direito ao crédito de ICMS na devolução de mercadoria, a venda registrada na máquina, com débito de ICMS, persistirá, e a mercadoria será colocada novamente em circulação pela Impugnante havendo nova tributação (outra saída com débito de ICMS registrada no Emissor de cupom fiscal) e logo, 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 artigo 113, §2º, do CTN (reproduzido), 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, bem como excerto doutrinário de Ricardo Lobo Torres.

Portanto, tendo em vista o objetivo precípua das obrigações acessórias, que é a de possibilitar que o Ente Público verifique o correto cumprimento da obrigação principal (no caso, o correto recolhimento do ICMS), bem como da exata fiscalização acerca das operações realizadas (no caso, comprovação das operações de saídas das mercadorias recebidas em devolução), não há

justificativa aceitável para a exigência de estorno dos créditos de ICMS legitimamente apropriados, reitera.

Para a infração 2 confirma ter de fato, se creditado do valor do ICMS relativo a aquisições de mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação tributária, contudo, todas as saídas das referidas mercadorias foram tributadas normalmente, conforme se comprova pelo exemplo demonstrado a seguir referente a mercadoria “Scarpin Python Metal”.

Observa que pelo exemplo dado, todas as saídas registradas no dia 27/03/2013 foram integralmente tributadas, donde se conclui que as mercadorias objeto da autuação saíram com débito do imposto o que por si só justifica o aproveitamento do crédito, restando comprovado que não há imposto a recolher, não há base para a cobrança da multa lançada na autuação, e deve, portanto, o crédito tributário referente à Infração 2 do Auto de Infração, ser considerado improcedente.

Em relação à infração 3, anota ter a Fiscalização entendido que o crédito de ICMS no valor de R\$ 107.826,16, foi apropriado indevidamente pela Impugnante, no período de 02/2012, uma vez que não foi apresentado documento fiscal que comprovasse a regularidade/origem do crédito.

Explicita que a empresa autuada, RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. – incorporou a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. – conforme a 4<sup>a</sup> Alteração Contratual com Cessão de Quotas, Incorporação e Extinção, arquivada na Junta Comercial do Estado da Bahia (JUCEB) em 05/03/2012 (DOC. 03) e 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, e deste modo, não restam dúvidas do direito em se apropriar do crédito no valor de R\$ 107.826,16, posto que na ocasião da incorporação, a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. (incorporada) possuía saldo credor de ICMS neste valor, conforme Resumo de Apuração do Imposto do mês de fevereiro de 2012 que apresenta, no qual a sucedida se debita do saldo credor no montante da autuação realizada.

Para corroborar a alegação acima, requer a juntada aos autos do Livro Registro de Apuração de ICMS da empresa incorporada, referente aos anos de 2009 a 2012 (DOC.04).

Portanto, diz restar claro a improcedência da Infração 3, eis que comprovado o seu direito de apropriação do crédito de ICMS.

Quanto às infrações 4 e 5, informa que o crédito tributário relativo a esses itens não serão objeto de impugnação, tendo sido recolhido (DOC nº 05).

Já na infração 6 afirma se ver impedida de exercer o seu direito de defesa, eis que a autuante não identificou quais seriam as divergências verificadas nos seus arquivos magnéticos e ademais, a fundamentação legal citada na autuação refere-se ao SPED fiscal, enquanto que os arquivos fiscalizados referem-se ao SINTEGRA, motivo pelo qual deve a mesma ser considerada totalmente insubstancial, eis que foi apurado com base em arquivos magnéticos inconsistentes, conforme reconhecido pela própria Fiscalização.

Finaliza, requerendo seja acolhida a presente impugnação, para declarar a nulidade do Auto de Infração lavrado ou, alternativamente, no mérito, considerá-lo totalmente improcedente, cancelando-se o crédito tributário decorrente do Auto de Infração lavrado, com a consequente determinação do arquivamento do feito, para que não produza quaisquer efeitos contra si.

Finalmente, requer e também que, se entendido necessário, se converta o lançamento em diligência fiscal, atitude que poderá lhe dar a possibilidade de demonstrar inequivocamente a impropriedade do lançamento, bem como a sua total lisura perante o Fisco Estadual.

Em 04 de fevereiro de 2015 a empresa autuada peticionou no sentido de anexar comprovante de recolhimento correspondente às infrações 4 e 5 (fls. 5.013 a 5.017).

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 5.023 a 5.030 aponta, inicialmente, estar afastada a preliminar de nulidade pela autuada, informando o que Auto de Infração foi lavrado de acordo com o RICMS/97 e RICMS/2012, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96. Assim, não se encontram no presente processo os motivos elencados nos artigos 18 e 19 do RPAF/99

(transcritos) para se determinar nulidade do Auto de Infração;

Fala, ainda, estarem totalmente identificados no Auto de Infração às fls. 01 a 08, com segurança a infração e o infrator, estando indicados o demonstrativo de débito, especificando, infração, data da ocorrência, data do vencimento, base de cálculo, alíquota, débito, multas e outros valores, portanto discriminando o débito em relação a cada fato, além dos demais demonstrativos e provas documentais.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, assevera não ter havido em nenhum momento, seja durante a ação fiscal, ou após a conclusão da mesma, e os termos “DEVOLUÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS E COMPROVANTE DE DEVOLUÇÃO”, de fls. 15 e 16, comprovam que todos os documentos foram devolvidos ao autuado, ambos assinados e datados pelo preposto do mesmo, devidamente identificado, exceto aqueles que comprovam a materialidade da infração, ou seja, o comprovante de devolução ou troca sem a devida assinatura do cliente, e os DANFE'S (Documentos auxiliar da nota fiscal eletrônica) das notas fiscais eletrônicas, sendo os documentos apreendidos a base probatória da exigência fiscal, caso não fossem apreendidos, poderiam descharacterizar a irregularidade cometida, e a própria norma admite a apreensão de documentos, quando necessária, e o autuado tem amplo acesso aos autos e está de posse dos documentos de forma eletrônica (Nota Fiscal Eletrônica geradora dos DANFE's e Memória de Fita Detalhe do Emissor de Cupom Fiscal gerador do Comprovante de devolução ou troca).

Invoca a seu favor o artigo 28 do RPAF/99 (copiado), registrando, por fim, não ter o autuado trazido qualquer prova ao processo da alegação de que os documentos foram apreendidos de forma irregular, portanto, a alegação de cerceamento da defesa é meramente protelatória.

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

No mérito, para a infração 1, aponta ter sido a autuação baseada no exame da escrita fiscal, conforme elencada na descrição dos fatos do Auto de Infração, aplicando auditoria fiscal, que se constitui num elenco de atividades sistemáticas voltadas para o levantamento, estudo e avaliação das operações registradas ou não pelos estabelecimentos com vistas a determinar a ocorrência do fato gerador do ICMS, sua base de cálculo, a alíquota aplicável, a correta apropriação dos créditos fiscais devidos, a exata determinação do valor devido e seu recolhimento nos prazos regulamentares, assim, a auditoria fiscal no desempenho desta atividade utiliza-se o referencial teórico da disciplina Auditoria, porém, com objetivos específicos.

Considerando que a alegação que para satisfação da clientela exigente e respeito à legislação vigente, descumpriu o que determina os artigos 653 parágrafo 2º do RICMS/97 e 454 do RICMS/12, ou seja, a legislação tributária baiana, contudo, esclarece que o único lapso cometido não foi a falta de indicação dos dados dos cupons fiscais nas Notas Fiscais emitidas, como quer fazer crer a autuada, descrevendo as irregularidades cometidas, listadas na descrição dos fatos no presente Auto, e que a levaram a comprovar que as devoluções foram fictícias: Falta de assinatura do “comprovante de devolução de mercadorias saídas através de máquina registradora-troca”, documento original anexado aos autos; NFe (Danfe) sem indicação do documento fiscal (cupom fiscal) que seria identificado o produto devolvido; emissão de NFe tendo com indicação número de cupom fiscal emitido em data superior a trinta dias; número de cupom fiscal inexistente citado em NFe; e valores divergentes entre os comprovantes de devolução troca e o respectivo cupom fiscal citado na NFe.

Assim, após verificar a falta de cumprimento de obrigação acessória prevista na legislação, aplicou a técnica amplamente utilizada em auditoria para comprovação de omissões e até fraudes, a circularização dos clientes, através de amostragem, e constatou que a empresa se utilizou dos dados do contribuinte do documento fiscal de saídas para efetuar devoluções fictícias, devidamente comprovadas nas respostas dos clientes nas cartas de confirmação de operação de devolução às fls. 22 a 72 anexas, os quais negam qualquer devolução dos produtos vendidos, assim como endereços desconhecidos e/ou inexistentes.

Portanto, assevera ter a autuada forjado as operações de devolução dos produtos para criar uma situação do direito a utilização do crédito, diminuindo, assim, o valor do tributo a pagar e quanto ao princípio constitucional da não cumulatividade, observa 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.

Entende 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, e no mérito, não foi apresentado nenhum documento capaz de elidir o fato notório que os créditos são indevidos.

Na infração 2, anota ter autuado os anos de 2012 e 2013, e em relação ao ano em 2012, observa não ter havido pronunciamento da empresa, ou seja, foi acatada pacificamente a infração, mesmo porque pode averiguar no livro de Registro de Saídas apresentado à fiscalização e através da leitura de fita detalhe em mídia eletrônica, contida no envelope anexo à fl. 140, na redução “Z”, que inexistiram saídas tributadas, tendo sido utilizado o crédito indevidamente naquele ano.

Em 2013, diz ter a autuada apresentado cópia do livro escriturado em papel, inválido, tendo em vista que a partir de 2013 estava obrigada a apresentar escrituração fiscal digital e independente da saída tributada, não pode acolher a utilização do crédito, tendo em vista, que não pode comprovar se as saídas se referem às entradas daquele período, pois conforme a escrituração fiscal digital, obrigatória e válida para 2013, apresenta 321 unidades de itens da substituição tributária de entrada para 614 de unidades de itens de saídas substituídos.

Quanto à infração 3, aduz que pela regra inserta na Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), artigo 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.

No tocante aos créditos fiscais, informa que, em consonância com a regra estabelecida no Código Civil, artigo 1.116, a sucessora assumirá todos os direitos e obrigações da sucedida, e, portanto, poderá aproveitá-los (inclusive os acumulados). Entretanto, o aproveitamento não é automático, e, para que ocorra, afigura-se necessária a emissão de 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, não tendo a autuada assim procedido, apenas tendo incluído 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.

Registra o reconhecimento total das infrações 4 e 5, enquanto que para a infração 06 se posiciona no sentido de que a alegação de impedimento de exercer o direito de defesa é meramente protelatória, tendo em vista não ter a empresa observado ou ter dificuldade de interpretação, pois na descrição da mesma foram citadas claramente que as desconformidades do arquivo e estavam nas intimações as listagens diagnósticas, ou seja, nos relatórios às folhas 144 a 168, anexos.

Quanto à fundamentação legal reafirma que a autuação se refere ao SEPD (sistema de escrituração por processamento de dados), o qual o contribuinte utilizava e que o obrigava a obedecer ao Convênio ICMS 57/95, portanto não trata de SEPD fiscal, como tenta confundir o julgador e para melhor esclarecimento, transcreve o que determina o RICMS/12 em seus artigos 259 e 261.

Informa ter sido o contribuinte intimado por três vezes, sendo o prazo da primeira intimação até a terceira intimação, foi de mais de cento e vinte dias, e após este, ainda, postergou por mais trinta dias, sem que o mesmo corrigisse suas inconsistências, impedindo assim, que aplicasse a auditoria em seus estoques.

Em 14 de janeiro de 2016, a autuada retorna ao processo, informando ter em 16 de dezembro de 2015 efetuado o recolhimento integral da infração 06, com os benefícios da Lei nº 13.449/15 (fls. 5.054 a 5.058).

O feito foi distribuído para instrução, tendo em 30 de agosto de 2016, a 4ª JJF convertido o processo em diligência, a fim de que fossem desentranhados dos autos os documentos originais constantes às fls. 171 a 4.870, e entregues cópias das folhas 22 a 57, com reabertura do prazo de defesa (fls. 5.065 e 5.066).

Em 30 de setembro de 2016, em cumprimento da diligência solicitada, foi lavrado Termo de Desentranhamento dos documentos solicitados (fl. 5.069), e reaberto o prazo de defesa (fl. 5.070), sendo dado conhecimento e ciência de forma pessoal a preposto da empresa em 11 de outubro de 2016.

Não houve qualquer manifestação da autuada.

No dia 07 de julho de 2017 o processo foi redistribuído para a julgadora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz (fl. 5.074), a qual devolveu o mesmo à Coordenação Administrativa do CONSEF, em 15 de março de 2018, sendo o feito remetido para a relatora originária (fl. 5.074 v).

Em 14 de agosto de 2018 a autuada requer que as intimações sejam dirigidas à pessoa de seu advogado, no endereço que indica, sob pena de nulidade (fl. 5.075 e 5.076).

O processo foi mais uma vez redistribuído em 05 de setembro de 2018 para este relator.

Na assentada do julgamento, a advogada da empresa compareceu à sessão, realizando sustentação oral, na qual após reafirmar os termos defensivos, argumentou não ter tomado conhecimento do teor da informação fiscal, sequer da entrega dos documentos desentranhados dos autos, conforme determinação da diligência.

## VOTO

O lançamento constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de defesa por parte do contribuinte aquelas de número 1, 2 e 3, ainda que esta última inicialmente tenha sido impugnada pela defesa.

Em arguição preliminar, a empresa autuada entende presente a nulidade do feito, tendo em vista o fato de falta de apresentação de documentos, obtidos via circularização, e apreensão de livros fiscais, o que violaria vários princípios do processo administrativo fiscal, especialmente o da garantia de ampla defesa e do exercício do contencioso.

De fato, a ampla defesa vem a ser princípio basilar no processo administrativo fiscal, prova disso é a sua garantia do exercício contida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal do Brasil, ao dispor:

*“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*(...)*

*LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.*

Assim, fundamental a sua observância ao curso do processo, diante da possibilidade do sujeito passivo da relação jurídico tributária se defender livremente, sem limitação, exceto das que o próprio Direito proíbe, a exemplo, da inadmissibilidade de provas ilícitas.

Ligado umbilicalmente a ele se encontra o princípio do contraditório, definido por Alexandre Freitas Câmara (Lições de direito processual civil. v. I, 14ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006, p. 50) da seguinte forma: “*O contraditório seria a garantia de ciência bilateral dos atos e termos do processo com a consequente possibilidade de manifestação sobre os mesmos, podendo ser entendido como um binômio: informação mais possibilidade de manifestação. Seja no processo administrativo seja no processo judicial, ninguém pode ser atingido por uma decisão administrativa no seu âmbito de interesses sem ter tido ampla possibilidade de influir eficientemente na sua formação”.*

Este princípio parte dos seguintes pressupostos: notificação de todos os atos processuais e ampla possibilidade de impugnar, com direito da vista do processo; necessidade de que se dê ciência dos atos praticados pelo juiz e pela outra parte, para fins de acompanhamento dos atos processuais; direito de apresentar alegações, propor e produzir provas e de toda a intervenção que a parte entender necessária para provar suas alegações; interposição de recursos em face das decisões contrárias as suas pretensões.

Ou seja: o processo deve ser conduzido de forma dialética, de tal maneira que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas trazidas aos autos, o que num primeiro momento, poderia não ocorrer, tendo em vista o fato da apreensão dos livros fiscais e documentos do contribuinte, além de não lhe dar o devido conhecimento de outros elementos fundamentais para o deslinde da infração 1, quais sejam as declarações de clientes em sentido contrário aos argumentos apresentados pela empresa autuada.

A respeito da bilateralidade, assim se posiciona Nélson Neri Júnior (Princípios do Processo Civil na Constituição Federal, 7ª. ed., São Paulo: RT, 2002): “*Por contraditório deve entender se, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis. Os contendores têm direito de deduzir suas pretensões e defesas, de realizar as provas que requereram para demonstrar a existência de seu direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo, em todos os seus termos*”

E com tais atitudes acima enumeradas, praticadas no processo, esta bilateralidade se encontrava prejudicada, diante do não conhecimento à empresa, de elementos fundamentais para o pleno exercício da sua defesa.

Todavia, tendo em vista acertada medida adotada pela relatora originária do feito em converter o mesmo em diligência, a fim de que fossem restituídos ao contribuinte os documentos originais que haviam sido apreendidos na ação fiscal, além daqueles oriundos das declarações de clientes que negavam aquisições ou trocas junto ao estabelecimento, com a reabertura do prazo de defesa, restabeleceu a normalidade processual, afastando de uma vez por todas qualquer mancha de nulidade que pudesse ainda existir, tornando o processo isento de qualquer mácula que pudesse prejudicar a sua plena apreciação, o que me faz afastar tal arguição.

Inicialmente, em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado na peça mencionada, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se, que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, como já dito, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada, tratando da questão do agrupamento de maneira teórica, hipotética apenas,

sem trazer qualquer elemento concreto que indicasse tal necessidade.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

*"AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ."*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

*2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

*3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

*4. Agravo regimental desprovido.*

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Julgamento: 12/05/2015

Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA

Publicação: DJe 18/05/2015"

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147, incisos I, alínea "a" e II, alínea "a" do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Antes de qualquer outra apreciação, gostaria de, em atenção às colocações da defesa na sustentação oral, informar que quanto ao fato da empresa não ter sido cientificada do teor da informação fiscal, decorrente da disposição contida no artigo 127, § 7º do RPAF/99, ao regular a informação fiscal:

*"Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.*

*(...)*

*§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18".*

No caso dos autos, a informação prestada não trouxe elementos ou fatos novos, sequer demonstrativos ou levantamentos retificados ou mesmo novos, o que dispensa a sua ciência ao contribuinte, o qual, entretanto, dispunha da instituição de "vistas do processo", no sentido de conhecer não somente a sua tramitação, como, de igual forma o teor das peças ali inseridas.

Em relação ao alegado desconhecimento da entrega à empresa, dos documentos apreendidos pela fiscalização, observe que a mesma, consoante relatado acima, foi determinada pela então Relatora para sanar falha processual que poderia decretar a nulidade do mesmo por violação aos princípios do contencioso e da ampla defesa.

Na forma já descrita, em 30 de setembro de 2016, em cumprimento da diligência solicitada, foi lavrado Termo de Desentranhamento dos documentos solicitados (fl. 5.069), e reaberto o prazo de defesa (fl. 5.070), sendo dado conhecimento e ciência de forma pessoal a funcionária da empresa em 11 de outubro de 2016, devidamente identificada através de cópia de documento de sua identidade, não se podendo, pois, invocar qualquer mácula ou vício em tal procedimento, muito menos a ilegitimidade da pessoa que recebeu e assinou a Intimação expedida, que não encontra

respaldo quer no âmbito administrativo, quer no judicial.

Isso, diante do fato de vigorar a denominada “teoria da aparência”, admitida não somente pelos órgãos de julgamento administrativo, como, de igual modo, pelo poder Judiciário, sendo prova disso, o julgado consubstanciado pelo Acórdão 11-26369, de 21 de maio de 2009, oriundo da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, cuja ementa preceitua:

*“Intimação por via postal - Ciência. É válida a ciência da notificação por via postal, realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte e confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário”.*

Ainda no âmbito administrativo, ao analisar pleito de contribuinte através do Recurso 140.111, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, no Acórdão 106-14.899, proferiu a seguinte Ementa:

*“IRPF – Ciência da decisão recorrida – Domicílio tributário. Em razão das previsões do art. 23 do Decreto nº. 70.235/72 é válida e eficaz a intimação entregue no domicílio tributário da contribuinte”.*

Da mesma maneira também se inclina o Judiciário, a exemplo da decisão emanada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao examinar Apelação em Mandado de Segurança 2004.51.02.005057-7, relativa à matéria de ordem tributária, o eminentíssimo julgador entendeu, na sua decisão, que:

*“A sentença que denegou a segurança por entender que a Receita Federal, tentou, de todas as formas, comunicar-se com o impetrante, ressaltando que isso nem era estritamente necessário, tendo em vista que o art. 2º, §4º, do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pela Lei n.º. 9.532/97, deixa claro que o domicílio fiscal do contribuinte é aquele por ele fornecido para fins cadastrais. Também considerou que o art. 23, II, do mesmo diploma legal, é claro no sentido de que a intimação por via postal deve ser feita com prova do recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, não havendo qualquer menção à intimação pessoal quando feita por via postal”.*

E prossegue:

*“O Decreto n.º. 70.235/72 elenca apenas, como requisito para a validade da intimação postal, a comprovação de seu recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, sendo que o §4º do artigo 23 desse diploma legal estatui que ‘considera-se domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo o do endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal’, disposição que está em consonância com o disposto no art. 127 do CTN em interpretação a contrario sensu.*

*Assim, considerando que a intimação foi endereçada ao domicílio tributário eleito pelo contribuinte, esta presume-se válida”.*

Note-se, que os doutrinadores tendem a fazer a diferenciação entre a intimação pessoal dos sócios e a intimação do contribuinte. Este é um ente abstrato, apesar de possuir personalidade jurídica, mas se encontra representado por seus sócios, diretores, prepostos, representantes legais, etc. Logo, a intimação postal subtende-se aquela encaminhada ao domicílio do contribuinte, de acordo com suas informações cadastrais.

A propósito, o artigo 108 do RPAF/99, estipula que a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, sendo tal dispositivo complementado pelo comando constante no artigo 109 do mesmo dispositivo, que prevê ser considerada a intimação efetivada, quando por remessa, na data do recebimento, sendo que, se omitida a data, a intimação considera-se feita.

Independentemente de qualquer outra argumentação, a PGE/PROFIS, em diversas oportunidades, já se manifestou sobre tal matéria, inclusive no presente processo, firmando entendimento de que vigora a teoria da aparência, o que daria o cunho de legalidade a tais atos, inclusive na forma de jurisprudência firmada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o qual já teve oportunidade de se manifestar em várias oportunidades, inclusive no julgamento do Agravo Regimental 2007/0198696-7, publicado no Diário Oficial da Justiça em 02 de fevereiro de 2010, que possui a seguinte ementa:

*“EMENTA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA.*

*1. Aplica-se a teoria da aparência para reconhecer a validade da citação via postal com AR, efetivada no endereço da pessoa jurídica e recebida por pessoa que, ainda que sem poder expresso para tanto, a assina sem fazer qualquer objeção imediata”.*

Em rápidas palavras, a Teoria da Aparência de Direito é aquela através da qual se permite que certas situações meramente aparentes e que não correspondem à realidade, passem a ter validade jurídica como se fossem verdadeiras, objetivando a proteção do terceiro de boa-fé, como também, da fé-pública, e, por via indireta, a preservação da credibilidade do ordenamento jurídico.

Ela se aplica a diversas situações, como no caso da propriedade aparente, credor aparente, herdeiro aparente, representante aparente, mandatário aparente, cobrador aparente, gerente aparente, funcionário aparente, entre outros.

Assim, a argumentação posta carece de embasamento fático ou legal, motivo pelo qual não a acolho, entendendo que tendo sido entregue no estabelecimento a funcionário da empresa que se apresentou como tal, ocorreu de forma legal e correta, descabendo qualquer argumento em contrário, lembrando que a empresa autuada, se constitui em sociedade anônima.

No mérito, as infrações 4, 5 e 6 tendo sido reconhecidas e seus saldos recolhidos pelo sujeito passivo, estão fora da lide, e tidas como procedentes, remanescentes para apreciação as infrações 1, 2 e 3.

Na infração 1, em relação à qual a defesa argumenta ser parte intrínseca do seu negócio a devolução de mercadorias por parte de seus clientes, e um dos motivos é que tem por política realizar as trocas, independentemente das lojas nas quais foram adquiridas, e em decorrência desta devolução de mercadoria que será objeto de nova saída tributável, possui o inequívoco direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS destacados e recolhidos em decorrência da saída original da mercadoria, sendo este direito, assegurado expressamente aos contribuintes do Estado da Bahia, de acordo com o artigo 452 do RICMS/12, com o que não concorda a autuante, que se apega ao fato de a empresa não ter comprovado, através de documentos (declaração do contribuinte, recibos de correio ou assemelhados), que efetivamente as mercadorias foram devolvidas.

Nota que a autuada reconhece na defesa apresentada, não ter obedecido ao regramento para proceder de forma correta, ao admitir “*sendo o único lapso cometido a falta de indicação dos dados dos Cupons Fiscais nas Notas Fiscais emitidas*”. Todavia, não é somente isso que levou a fiscalização a autuá-la, mas o fato de não estarem comprovadas as devoluções lançadas.

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, conforme se observa da redação posta:

*“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.”*

Já no RICMS/12, a matéria se encontra no artigo 454, já mencionado, posta da seguinte maneira:

*“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”.*

O artigo 452 do RICMS/12, apenas e tão somente firma que “*na hipótese de devolução de mercadoria cuja entrada tenha ocorrido sem utilização de crédito fiscal pelo recebedor, será permitido a este creditar-se do ICMS lançado na nota fiscal de devolução, desde que em valor igual ao do imposto lançado no documento originário*”. Todavia, há de prevalecer o procedimento previsto no mencionado artigo 653, o que confessadamente não ocorreu no caso em tela.

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 qual não procede a qualquer prática determinada pela legislação, para atendimento e comprovação da devolução.

Se em outras oportunidades, nas quais apreciando questões similares, me posicionei no sentido de que devesse ser aplicada penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o foi pelo motivo de que vieram aos autos indicações de que as devoluções ocorreram, quer pela correlação entre números de documentos fiscais de entradas e saídas posteriores, quer pela apresentação de outros elementos/documentos, ainda que faltasse a declaração de que nos fala o retro citado § 2º, do artigo 653 do RICMS/97, inclusive ao relatar o Auto de Infração 298057.0006/15-1, no qual figurou como autuada a empresa SIUFHUS COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA., e que resultou no Acórdão JJF 0067-05/18. Todavia, naquela oportunidade, a prova dos autos era diversa da agora apresentada.

Para reforçar tal entendimento, cito trecho do voto vencedor encartado no Acórdão CJF 0303-11/17, o qual manteve a autuação quanto a tal aspecto, com a manutenção da glosa do crédito fiscal: “*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 tem 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”.*

No mesmo sentido posso mencionar a decisão contida no Acórdão JJF 0040-03/18, no qual figura no polo passivo a empresa autuada, tendo o então relator igualmente mantido a infração.

Da mesma forma, em julgamento recente relativo a idêntica questão, contra o mesmo contribuinte, o conselheiro relator Luiz Alberto Amaral de Oliveira, ao prolatar seu voto em processo que resultou no Acórdão CJF 0089-12/18, julgado em 28 de março de 2018, então se posicionou: “...A solução da lide remete-nos, assim, à apreciação das provas acostadas ao processo para avaliar se são suficientes à comprovação inequívoca da devolução. É o que passamos a fazer”.

Mais adiante afirma: “Como bem salientou o sujeito passivo, as exigências previstas no art. 454 do RICMS/12 possuem a natureza de obrigações acessórias, cujo atendimento, contudo, é fundamental ao controle fiscal acerca das mercadorias devolvidas. Nesse sentido, o desatendimento a qualquer das regras ali postas 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.

O desatendimento dessas obrigações acessórias não pode, todavia, 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. Da mesma forma, faz-se 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”.

E arremata: “A autoridade fiscal precisaria trazer ao processo indícios, ao menos, de que as devoluções autuadas foram forjadas, já que não se mostra razoável glosar, sistematicamente, todos os créditos relativos a tais operações no período. Tal elemento demandaria uma operação de circularização, que, no caso, não ocorreu”.

Ou seja, o motivo para a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, segundo o ilustre Relator, foi a falta de provas, ainda que indiciárias, do cometimento da infração.

No presente caso, diferentemente daquele, a autuante promoveu a circularização da informação, aplicando corretamente a técnica de auditoria então sugerida pelo ilustre Relator, o que me inclina a acolher e acatar as provas inequívocas da inexistência de devoluções, sobejamente

comprovada, e consequentemente, da irregularidade na apropriação dos créditos fiscais pela empresa autuada. Ou seja: estão presentes aqui as “provas inequívocas” clamadas naquele voto.

E não se está aqui negando o princípio da não cumulatividade, conforme alegado pela defesa, vez que, de forma comprovada, não ocorreram as devoluções, logo, não poderiam as operações serem desfeitas por sua absoluta possibilidade, frente aos elementos de prova carreados aos autos.

Em relação à circularização de informações praticadas pela autuante, se trata de técnica de auditora, de acordo com a NBC T11, (Norma Brasileira de Contabilidade) instituída pela 1993, com a redação dada pela Resolução CFC 980/2003, sendo que tais Técnicas ou Procedimentos de Auditoria, se constituem no conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Não são provas em si, todavia proporcionam a obtenção das provas necessárias para o auditor emitir uma opinião fundamentada sobre o objeto auditado, sendo as mais usuais a Contagem Física, a Confirmação com Terceiros, a Conferência dos Cálculos, a Inspeção nos Documentos e Averiguação e Correlação das Informações.

Assim, a circularização de informações via confirmação com terceiros, consiste na obtenção, pelo auditor, de uma declaração escrita, junto a fontes externas capacitadas para tanto, sendo que o documento com a declaração deve seguir diretamente para o auditor, sem qualquer interferência da empresa auditada, permitindo reunir evidências sobre a veracidade, consistência e fidedignidade de diversas informações apresentadas pela empresa auditada.

Desta forma, a autuante nada mais fez do que aplicar princípio usual de auditoria, com o fito de confirmar as informações oferecidas pela empresa autuada, quanto a realização de devoluções de mercadorias, procedimento correto, lícito e tecnicamente indicado, não podendo o mesmo ser em momento algum contestado.

Logo, diante da comprovação da prática adotada pela autuada, especialmente a documentação encartada às fls. 22 a 72, firmada pelos seus clientes, e sobretudo, pela confissão da mesma da prática de conduta contrária à norma regulamentar, além dos motivos anteriormente enumerados, mantenho a infração 1, com lançamento do imposto, diante de sua procedência.

Em relação à infração 2, que versa acerca da utilização tida como indevida de crédito fiscal, pela apropriação de imposto relativo a mercadorias sujeitas à substituição tributária, a tese defensiva é de que deu saída das mercadorias (calçados) com tributação, o que invalidaria a acusação fiscal trazendo apenas para tal argumento material relativo a uma ocorrência no mês de março de 2013, tese não corroborada pela autuante, que argumenta ter autuado os anos de 2012 e 2013, sendo que em relação ao ano em 2012, não houve qualquer contestação da empresa, o que significaria acatamento, até pelo fato de no livro de Registro de Saídas apresentado quando dos trabalhos de auditoria fiscalização e através da leitura de fita detalhe em mídia eletrônica, contida no envelope anexo à fl. 140, na redução “Z”, inexistiram saídas tributadas, tendo sido utilizado o crédito indevidamente naquele ano.

Para o ano de 2013, fala ter a autuada apresentado cópia do livro escruturado em papel, inválido, tendo em vista que daquele período (2013), estava obrigada a apresentar escrituração fiscal digital e independente da saída tributada 2013, não pode acolher a utilização do crédito, tendo em vista, que não pode comprovar se as saídas se referem às entradas daquele período, pois conforme a escrituração fiscal digital, obrigatória e válida para 2013, apresenta 321 unidades de itens da substituição tributária de entrada, para 614 de unidades de itens de saídas substituídos.

Temos algumas questões a serem observadas. A primeira delas é quanto a busca da verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal.

Odele Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2<sup>a</sup> edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como*

*se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.*

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII, assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às partes litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial, quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material, deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências,

inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Logo, a análise de tal princípio deve ser realizada à vista dos elementos presentes no processo.

Outra questão a ser abordada, é aquela relativa ao fato de ter a autuada trazido exemplo de que teria tributado os calçados quando das operações de saídas dos mesmos, e mencionando apenas e tão somente uma operação, trazendo ainda, como prova cópia de livro fiscal emitido por processamento de dados, quando já obrigada pela legislação a adoção da escrituração fiscal digital (EFD).

A respeito da prova por amostragem, muito embora a Carta Magna estabeleça em seu artigo 5º, ao abordar os direitos e garantias individuais, no inciso LV que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes*”, neste dispositivo, evidentemente, encontra-se embutida a possibilidade de apresentação de prova, conforme já visto linhas acima.

Se é certo que, por exemplo, em direito penal, cabe sem qualquer reserva a “prova por amostragem”, à vista, inclusive de diversas decisões de Tribunais Superiores, em direito tributário tal conceito não pode ser adotado de forma ampla, como vemos no exemplo do AgRg no RESP 659521/SP, no qual o relator, ministro Francisco Falcão, exarou a seguinte decisão:

#### **EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA N° 7/STJ.**

*1. Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido entendeu que no mandado de segurança, mesmo que preventivo, a necessidade de prova documental pré-constituída impede a aceitação de amostragens ou eventuais levantamentos elaborados unilateralmente pela impetrante e, ‘in casu’, nem isto foi apresentado, restando inadequada a via do mandado de segurança, instrumento constitucional que serve também para evitar lesão futura, mas desde que a direito decorrente de relação jurídica certa e determinada. (grifos do relator).*

A propósito, Paulo Bonilha, em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, às fls. 69, após conceituar prova como “*a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*”, afirma na p. 78 que “*o poder de instrução das instâncias de julgamento administrativo não pode implicar invasão ou substituição do dever das partes de carregar prova aos autos*”, o que significa dizer que cabe apenas e tão somente à Recorrente trazer tais provas que diz possuir, relativa aos demais projetos, contudo, não estão presentes nos autos.

Isso por que, no contencioso tributário, não poderá ser negado ao contribuinte o direito pleno de defesa, podendo o mesmo se utilizar de todos os meios de prova admitidos em lei, aliás, neste caso inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente a este a responsabilidade da apresentação de elementos de provas que demonstrem as inverdades apuradas através de procedimento administrativo tributário que, por sinal, oferecendo, assim, maior possibilidade de apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados, de tal sorte que as provas produzidas sejam realizadas em toda sua extensão e amplitude, assegurando amplas prerrogativas e garantias de defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja onerado além do expressamente previsto na lei tributária.

A lei tributária não faz distinção, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo triunfar sempre a verdade material e formal dos fatos. Cabe, a princípio, à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que a base de cálculo do montante devido seja determinada por arbitramento, o que não foi o caso em tela. Todavia, a norma legal não conferiu ao sujeito passivo o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa ou impossibilidade da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e prevista na legislação

tributária.

No presente caso, não se pode aventar eventual aplicação do artigo 333 do Código de Processo Civil, que sabidamente é aplicado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, na forma de previsão legal, sendo o ônus desta prova especificamente, do sujeito passivo, vez que os documentos que elidiriam a infração estão em seu poder, compondo a sua escrituração, documentação e arquivos.

Contrariamente ao alegado na peça de defesa, de igual modo, não se está aqui, negando a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois a legitimidade do uso do crédito, encontra-se condicionada à apresentação dos projetos industriais de ampliação da planta da Recorrente, o que, reitere-se, não aconteceu em sua totalidade, única e exclusivamente por inércia da empresa, que não acostou aos autos os documentos pertinentes.

Dessa forma, não fazendo a produção da prova necessária de forma contundente, incorreu a defendant na regra do artigo 143 do RPAF/99, que determina que a simples negativa do cometimento da infração, não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, razão pela qual não posso admitir a sua argumentação defensiva quanto a este item da autuação, sequer aceitar que a prova seja produzida por amostragem.

E não se pode aqui falar-se em qualquer eventual cerceamento de defesa ou concessão de oportunidades para que tais elementos viessem ao feito, como igualmente já abordado na análise das questões preliminares.

Outro aspecto importante e fundamental para a análise da infração, é o fato de ter a autuada trazido como “prova” escrituração diversa da legalmente exigida, no sentido de desconstituir a infração, especialmente no exercício de 2013, vez que à época se encontrava obrigada a apresentar a EFD, qual seja a Escrituração Fiscal Digital, sendo esta causa importante para a não aceitação de tal elemento de prova.

Importante esclarecer que esta (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006, de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Pùblico de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma deste convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle

da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais, após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Desta maneira, qualquer outra “escrituração”, oficiosa ou paralela que não seja aquela legalmente prevista e com a devida validade jurídica, não se presta a socorrer a defesa, no amparo de sua tese, motivo pelo qual julgo a infração procedente.

Quanto à infração 3, a discussão remete de igual forma ao lançamento consubstanciado no Auto de Infração que ensejou o Acórdão CJF 0089-12/18 supramencionado, no qual igualmente foi travada a mesma discussão. Naquela oportunidade, o ilustre relator assim se posicionou:

*“Quanto à Infração 2, a acusação fiscal foi ‘Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito’. O Contribuinte não nega o fato, discorda, contudo, da qualificação jurídica que lhe quis atribuir a fiscalização. Explica que se trata de transferência de crédito decorrente da incorporação da empresa Siufhu’s Comércio de Roupas Ltda. pela Recorrente, não havendo o que se falar em transferência de saldo acumulado entre contribuintes distintos, conforme foi alegado na decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal. Aduz que registrou o saldo credor da empresa incorporada no seu Livro Registro de Apuração de ICMS (RAICMS) e o mesmo procedimento foi feito no RAICMS da empresa incorporada em decorrência da sucessão das empresas.*

*Em sua informação fiscal (à folha 128), embora os autuantes reconheçam que o sujeito passivo poderá se utilizar dos créditos fiscais da empresa sucedida, afirmam que o aproveitamento não é automático, pois haveria a necessidade de emitir uma nota fiscal de transferência desses valores para a empresa sucessora.*

*Dúvidas não há, portanto, de que ocorreu a incorporação da empresa Siufhu’s Comércio de Roupas Ltda., conforme alega a Recorrente e admitem os próprios autuantes. O sujeito passivo anexou cópia em CD, à folha 118, da 14ª Alteração Contratual da empresa RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S/A, documento no qual se encontram consignados os termos da modalidade sucessória referida.*

*Sendo incontrovertido tal fato, resta-nos discutir os seus efeitos jurídicos. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.*

*O art. 1.116 do Código Civil dispõe que a empresa incorporadora sucede aquela incorporada em todos os direitos e obrigações, conforme se lê abaixo.*

*‘Art. 1116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.’*

*Trata-se, portanto, de modalidade de alteração **subjetiva** das relações contratuais, sem qualquer prejuízo à continuidade dos negócios empresariais, cujo conteúdo permanece como dantes, já que não há qualquer alteração objetiva. Isso quer significar que todo o patrimônio jurídico da empresa incorporada passa, tão logo se perfectibiliza o negócio jurídico, para o domínio da empresa incorporadora.*

*Como componente do patrimônio da empresa incorporada, o saldo credor ou créditos acumulados eventualmente existentes na data do ato incorporador devem ser assumidos pela incorporadora, tal qual assume as obrigações então existentes. Essa é a doutrina de Henrique Napoleão Alves e Valter de Souza Lobato, conforme se lê abaixo.*

*‘Apesar dos obstáculos apontados, **não se questiona que a incorporada tem o direito de aproveitar os créditos regularmente escriturados**, respeitados os ditames legais (como, por exemplo, o prazo decadencial de cinco anos, artigo 23, parágrafo único, da LC 87/96). Assim, como na incorporação a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, **não faria sentido algum que isso não abarcasse os créditos de ICMS acumulados pela incorporada**.*

Ademais, quanto o CTN de fato não tenha tratado expressamente da matéria, tampouco ele vedou a sucessão em análise. Com isso, prevalece a sucessão também em relação aos créditos, seja como decorrência dos citados artigos 1.116 do Código Civil e 227 da Lei das S/A, seja por uma questão de decorrência lógica do próprio CTN, pois à responsabilidade pelos débitos (obrigações) associa-se, como contrapartida, a legitimidade dos créditos (direitos)’.

De fato, diferentemente da operação mercantil típica, quando o bem jurídico é transferido de uma pessoa jurídica para outra, na incorporação não existe operação de transferência de mercadorias que pudesse ensejar a incidência do ICMS, mas apenas uma mudança de titularidade de todo o estabelecimento (fundo de comércio), operação que tem previsão expressa de não incidência do imposto estadual, conforme art. 3º, inciso XI, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita.

‘Art. 3º O imposto não incide sobre:

...  
XI - operações internas de qualquer natureza decorrentes da transferência da propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie, havendo a continuidade das atividades do estabelecimento pelo novo titular, inclusive nas hipóteses de transmissão:

...  
b) em caso de sucessão “inter vivos”, tais como venda de estabelecimento ou fundo de comércio, transformação, incorporação (grifo acrescido), fusão ou cisão;...’

É hipótese de não incidência porque não existe sequer deslocamento físico das mercadorias, que permanecem no mesmo endereço. Embora o art. 201 do RICMS/97 tenha a previsão de emissão de nota fiscal para “transferência de estoque, na data do encerramento das atividades do estabelecimento, relativamente às mercadorias existentes no estoque final”, não se trata, aqui, de “encerramento de atividades”, pois a dinâmica negocial não sofre solução de continuidade, como já destacado. Ainda que se venha a emitir nota fiscal (transferindo o estoque), tal procedimento não transfere os créditos, pois é vedado o destaque do ICMS.

Não parece razoável exigir-se imposto relativamente a valores de crédito cuja titularidade é da própria autuada, com previsão legal expressa nesse sentido. A própria autorização para transferência de créditos é instituto que se presta a fornecer controles acerca da circulação do crédito entre escrituras fiscais distintas, o que não se aplica ao presente caso, pois a escritura fiscal é única.

Essa é a jurisprudência desta corte, que nesse sentido se manifestou no Acórdão 0219-12/15, conforme ementa abaixo.

**‘2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0219-12/15**

**EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.** A acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, transferido de forma irregular de empresas incorporadas, não procede, pois, numa incorporação não é o crédito que é transferido, mas todos os direitos e obrigações da empresa incorporada (grifo acrescido). Igualmente, é incompatível à situação a acusação de falta de estorno de crédito. Não identificada a motivação da autuação. Existência de vícios insanáveis que fulminam o Auto de Infração. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime’.

Assim, tenho por improcedente a Infração 2.

A incorporação realizada se afirma como uma das formas de reorganização societária, sendo muito utilizada como instrumento de planejamento tributário lícito e com base legal, com vistas a reduzir carga tributária.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código

Tributário do Estado da Bahia, no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF, oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Assim, esgotada a discussão a respeito, me alio aos argumentos acima expostos, adotando o referido voto em sua integralidade e incorporando ao presente, julgando a infração improcedente.

Diante de tudo quanto exposto, julgo o lançamento procedente em parte, diante da subsistência das infrações 1, 2, 4, 5 e 6, e insubsistência da infração 3, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298057.0007/14-0, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser o contribuinte intimado ao recolher o valor de **R\$272.522,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$113.664,00**, previstas nos incisos XIII-A, alíneas “b” e “j”, respectivamente, alterada pelas Leis nºs 8.534/02 e 10.847/07, devendo o órgão fazendário competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2018.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA