

**PROCESSO** - A. I. Nº 298057.0003/15-2  
**RECORRENTE** - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A. (GRUPO DE MODA SOMA S.A.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0040-03/18  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/06/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0111-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS POR CONSUMIDOR FINAL. Caracterizada a utilização indevida de crédito fiscal a título de devolução de mercadorias por consumidor final sem a devida comprovação. Mantida a Decisão recorrida. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO PROBANTE DO CRÉDITO TRANSFERIDO ENTRE ESTABELECIMENTOS. Comprovado o débito na escrita cedente, legitima o crédito, cabendo a penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Modificada a Decisão recorrida. 2. EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). UTILIZAÇÃO IRREGULAR. FALTA DE AUTORIZAÇÃO DO FISCO. MULTA. É vedado o uso de Programa Aplicativo Fiscal não homologado pela SEFAZ utilizado para envio de comandos ao software básico do ECF. Mantida a Decisão recorrida. 3) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Comprovado que o imposto foi pago nas operações subsequentes, pelo regime normal, cabe apenas a aplicação da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JF, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, através do Acórdão nº 0040-03/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/06/2015, exigindo crédito tributário no valor de R\$528.763,40, em decorrência de oito infrações, sendo objeto deste recurso as exações 1 a 3, 6 e 7, a saber:

*Infração 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$209.370,29, acrescido da multa de 60%, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013;*

*Infração 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$127.725,98, acrescido da multa de 60%, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito nos meses de janeiro de 2012 e dezembro de 2013;*

*Infração 3. Multa fixa no valor de R\$13.800,00 por utilizar ou permitir o uso de programa de processamento de dados que possibilitou efetuar, em sua escrita fiscal, lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais, no mês dezembro de 2012;*

*Infração 6. Multa no valor de R\$29.572,24, correspondente ao percentual de 60% sobre o 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, tendo em vista que não efetuou o devido recolhimento referente aos meses de dezembro de 2011 e agosto de 2012;*

*Infração 7. Multa de R\$6.756,76, correspondente ao percentual de 60% sobre a parcela do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades*

*da Federação adquiridas com fim de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de fevereiro de 2012.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após consignar que as exações 4, 5 e 8 foram reconhecidas pelo defendente, não fazendo parte da lide, como também indeferir o pedido de diligência fiscal, com base no art. 147, I, "a" do RPAF/99, por considerar suficientes os elementos constantes dos autos para a formação da convicção dos julgadores no deslinde das questões.

No mérito, quanto à infração 1, a JJF conclui nos seguintes termos:

*A Infração 01 imputa ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final sem a devida comprovação da operação de devolução.*

*A legislação de regência preconiza que a utilização do crédito fiscal em decorrência de devolução tem que haver prova inequívoca da devolução ao teor do §2º, do art. 653, do RICMSBA/97, que é reproduzido no art. 454, inciso II, do RICMS-BA/12, in verbis:*

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

*[...]*

*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;*

*Em sede de defesa o Impugnante reconheceu que o único lapso cometido nas operações de devolução arroladas no levantamento fiscal foi a falta de indicação dos dados dos cupons fiscais nas notas fiscais de entradas emitidas.*

*Sustentou ser incabível a glosa de créditos de ICMS por mero descumprimento de obrigação acessória.*

*Ora, como se depreende do dispositivo regulamentar supra reproduzido, a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de devolução tem como pressuposto imperativo a comprovação inequívoca de que ocorrera efetivamente a devolução.*

*Logo, como o próprio Defendente revelou que não indicou nas notas fiscais de entradas relativas às devoluções arroladas no levantamento fiscal, os correspondentes dados dos cupons fiscais emitidos objeto de cada devolução, não há como comprovar a efetiva ocorrência da devolução.*

*Ademais, além de não constar os dados do cupom fiscal, o Impugnante também não colheu a declaração assinada pelo cliente do motivo da devolução.*

*Portanto, fica evidente nos autos, que inexistia a comprovação inequívoca de que as operações de devolução, cujos créditos foram glosados, efetivamente ocorreram, uma vez que não restou comprovado o desfazimento das operações.*

*Quanto ao ACÓRDÃO JJF Nº 0067-04/10, citado pela defesa com precedente jurisprudencial não tem como prosperar, uma vez que no presente caso não restou comprovado o desfazimento das operações.*

*Nos termos expendidos, resta patente que a comprovação inequívoca da devolução não tem natureza de obrigação acessória, haja vista ser imperativa a condição para se configurar a operação.*

*Concluo pela manutenção da autuação.*

Inerente à infração 2, a JJF conclui diante das seguintes considerações:

*A Infração 02 cuida da utilização indevida de crédito sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.*

*Em suas razões de defesa o Autuado alegou não restar dúvida do seu direito de se apropriar do crédito no valor de R\$66.735,83, em janeiro de 2012, uma vez que incorporou a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, que possuía saldo credor de ICMS nesse valor, conforme resumo do livro Registro de Apuração do ICMS.*

*Informou também que o valor de exigido de R\$60.990,15, foi documentado pela emissão da Nota Fiscal de nº 2663, emitida pelo seu estabelecimento filial de IE nº 06339540.*

*O Autuante ao proceder à informação fiscal esclareceu que a utilização do crédito fiscal não ocorre de forma automática, sendo necessária a emissão de uma nota fiscal informando a razão da transferência dos créditos, no*

*caso de incorporação o número do registro na JUCEB, devendo ser homologado pela SEFAZ. Revelou que o Autuado não procedeu como deveria, pois, apenas escriturou no livro Registro de Apuração da incorporadora os créditos sem transferir os estoques, ou seja, a operação assunção dos direitos e obrigações ocorreria de forma totalmente irregular.*

*Ao compulsar os autos, verifico que o Impugnante, mesmo com a realização de diligência para esse fim, não apresentou as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento detentor dos créditos fiscais em questão e muito menos esclareceu de forma inequívoca a efetiva origem dos créditos utilizados.*

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Nestes termos, concluo pela manutenção da autuação, haja vista que o Defendente não carrou aos autos de forma inequívoca a origem dos créditos utilizados objeto desse item da autuação.*

**Já a infração 3, a decisão da JJF fundamentou-se nas seguintes razões:**

*No que diz respeito à Infração 03, que imputa ao sujeito passivo a utilização ou permissão de uso do programa de processamento de dados que possibilitou efetuar em sua escrita fiscal, lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais.*

*O Defendente não contestou o cometimento da irregularidade, frisando que: i) a penalidade foi aplicada de forma equivocada na infração ora combatida e ii) a penalidade que melhor se aplica ao caso em questão é a prevista no item 1.4, da alínea “e”, do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, além de ser mais benéfica ao contribuinte.*

*Os Autuantes ao prestarem informação fiscal reconheceram que aplicou a multa equivocada de R\$13.800,00, quando o correto deveria ser R\$27.600,00, previsto para o item 3.1, da alínea XIII-A, do art. 42, da Lei 7.014/96. Explicou que o equívoco ocorreria na digitação que resultou na impressão do algarismo 3 como sendo o item.*

*Ao compulsar os elementos que compõem esse item da autuação, precipuamente a legislação de regência, verifico que com exceção do equívoco cometido pelos Autuantes em relação à grafia do item 3.1 devidamente esclarecido e devidamente entendido pelo Impugnante, tanto que na alínea “b”, do inciso XIII-A, não existe item 3, a acusação fiscal afigura-se devidamente enquadrada consoante sanção prevista no art. 42, da Lei 7.014/96, para as irregularidades cometidas e previstas nos artigos 203 e 204 do RICMS-BA/12, in verbis:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*[...]*

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*a) R\$ 46.000,00 (quarenta e seis mil reais), a quem fornecer ou divulgar programa aplicativo ou outro programa de processamento de dados, aplicada a penalidade por cada cópia do programa encontrado com o contribuinte:*

*1. que possibilite alterar valor acumulado em área de memória interna de equipamento de controle fiscal, a partir de comando enviado ao Software Básico do equipamento;*

*2. que possibilite efetuar registro na escrita fiscal de dado divergente do constante em documento fiscal por ele emitido ou que possibilite omitir o lançamento do dado ou do documento;*

*b) R\$ 27.600,00 (vinte e sete mil e seiscentos reais):*

*1. ao contribuinte que:*

*1.3. utilizar programa aplicativo ou outro programa de processamento de dados com pelo menos uma das características indicadas na alínea “a” deste inciso, aplicada a penalidade por cada equipamento;(grifos nossos);*

*Art. 203. A autorização para uso de modelo de ECF somente será concedida para equipamento desenvolvido com base no Conv. ICMS 09/09 ou no Conv. ICMS 85/01 e aprovado em análise funcional nos termos do Conv. ICMS 137/06 e do Prot. ICMS 37/13.*

*[...]*

*§ 2º Será vedada autorização de uso de modelo de ECF cujo processador da Placa Controladora Fiscal execute rotinas contidas em Software Básico não desenvolvido pelo fabricante ou importador do modelo de ECF.*

*Art. 204. O programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao Software Básico do ECF (PAF-ECF) deverá estar previamente cadastrado na SEFAZ e atender aos requisitos especificados em Ato COTEPE.*

*No entanto, considerando que o valor da multa originalmente lançado no presente Auto de Infração no montante de R\$13.800,00 é inferior ao efetivamente devido, R\$27.600,00, consoante previsão do item 1.3, da alínea “b”, do inciso XIII-A, da Lei 7.014/96, fica mantido o valor lançado de R\$13.800,00, ante a impossibilidade, no presente Auto de Infração, de agravamento do valor originalmente lançado, ao teor do art. 156, do RPAF-BA/99.*

*Assim, represento a Autoridade Fazendária competente para que examine a possibilidade de mediante uma nova ação fiscal seja exigido o montante restante.*

*Concluo pela subsistência do item 03 da autuação.*

Por fim, no que tange às infrações 6 e 7, a JJF decidiu nos seguintes termos:

*As Infrações 06 e 07 imputam ao sujeito passivo multa de 60% sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente.*

*O Defendente em relação às Infrações 06 e 07, afirmou concordar que de fato, por um lapso, não efetuou os recolhimentos do ICMS nas operações arroladas no levantamento fiscal, entretanto, alegou descabe a exigência fiscal, tendo em vista que, como consta no próprio relato fiscal, as saídas posteriores foram normalmente tributadas, e por isso, descabe a multa aplicada.*

*Os Autuantes explicaram que a multa prevista é aplicada justamente pelo fato do recolhimento intempestivo da antecipação parcial. Por isso, a exigência fiscal não recai sobre o imposto devido, uma vez que foi recolhido, e sim a multa percentual prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96.*

*Verifico que além do reconhecimento do cometimento da irregularidade pelo próprio Autuado, a acusação fiscal restou devidamente configurada, uma vez que a obrigação para proceder ao recolhimento da antecipação parcial está expressamente prevista no art. 12-A, da Lei 7.014/96.*

*Logo, o não recolhimento tempestivo da antecipação parcial implica aplicação somente da multa prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, haja vista que as saídas foram tributadas normalmente. Nestes termos, o fato de o Autuado ter reconhecido o cometimento da Infração 08, não implica qual repercussão nas infrações 06 e 07.*

*Assim, considerando o acerto da autuação concluo pela subsistência dos itens 06 e 07.*

No Recurso Voluntário, interposto às fls. 251 a 269 dos autos, em relação à infração 1, o recorrente sustenta que, embora a Decisão recorrida tenha se fundamentado no pressuposto de que não houve comprovação inequívoca das devoluções, foram apresentadas provas concretas da efetiva existência das operações.

O recorrente diz ser permitido ao consumidor efetuar a troca ou devolução de mercadorias em qualquer uma das lojas, bastando, tão somente, a apresentação da mercadoria em perfeito estado e com a etiqueta fixada, além do cupom fiscal recebido por ocasião da compra da mercadoria.

Salienta que muitas vezes o cliente não possui o respectivo cupom fiscal, sendo realizada a troca através de identificação no sistema único do recorrente da compra realizada, visando identificar os dados do documento de origem, para fins de emissão da correspondente nota fiscal de entrada da mercadoria devolvida.

Diz que, no caso, o lapso cometido foi a falta de indicação dos dados dos cupons fiscais em algumas notas fiscais de entrada emitidas e da assinatura dos clientes com os respectivos motivos da devolução, caracterizando, segundo o recorrente, mero descumprimento de obrigações acessórias.

Assim, o apelante sustenta que, mesmo que não tenha observado estritamente as disposições do art. 653, §2º do RICMS, a nota fiscal de entrada emitida para fins de apropriação do crédito de ICMS, fundada na devolução de mercadorias, nunca poderá ser considerada inidônea para fins de resultar nos efeitos fiscais pretendidos pelos autuantes de glosa dos créditos pelo suposto descumprimento de obrigação principal.

Salienta que a ausência de dados na nota fiscal de entrada, relativos ao cupom fiscal emitido e a

falta da assinatura dos clientes que procederam à devolução não tem o condão de desfigurar a operação de devolução, nem de classificá-la como inidônea, pois o controle exigido pelo fisco para validação das operações foi efetuado pelo recorrente.

Defende que, no caso em tela em que a operação original foi desfeita, a tributação que incidiu na venda da mercadoria devolvida deve ser anulada, posto que tal mercadoria será novamente comercializada com incidência do imposto, sob pena de violar o princípio da não-cumulatividade, insculpido no art. 155, §2º, I da Constituição Federal.

Diz ter juntado planilha, quando da impugnação, demonstrando que tais operações ocorreram, conforme correlação entre as notas fiscais de entrada e os respectivos cupons fiscais, sendo incabível a glosa dos créditos de ICMS por mero descumprimento de obrigação acessória, no tocante aos dados da nota fiscal de entrada, do que aduz que em casos idênticos o CONSEF decidiu pela improcedência da autuação, ainda que o contribuinte não tenha cumprido a obrigação acessória nos estritos termos regulamentares, comprove a existência das operações que deram origem às devoluções, conforme foi feito pelo recorrente, do que cita Acórdãos CJF nºs: 00260-12/15; 0313-12/15 e 0116-12/17.

Quanto à exação 2, alega o recorrente que a Decisão recorrida não deve prosperar, eis que como já demonstrado na impugnação, 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, em 05/03/2012, pela qual a referida empresa foi extinta, tornando-se uma filial do recorrente (incorporador), que o sucedeu em todos os direitos, bens e obrigações, não restando dúvidas do direito em se apropriar do crédito no valor de R\$66.735,83, posto que na ocasião a incorporada possuía saldo credor neste valor, como demonstra à fl. 263 dos autos, do que diz ter juntado, à época da impugnação, o RAICMS da incorporada, referente aos anos de 2009 a 2012.

Inerente ao crédito de ICMS apropriado em dezembro de 2013 de R\$60.990,15, aduz que tem origem na transferência de crédito entre seus estabelecimentos, eis que a filial com Inscrição Estadual nº 06.339.540 transferiu o crédito no valor de R\$142.293,38 para os estabelecimentos com Inscrição Estadual nº 08.902.669 e nº 06.339.108 (em análise), conforme demonstra às fls. 264/266 dos autos, como documentado pelas notas fiscais nº 2663 (R\$60.990,15) e nº 2662 (R\$81.303,23). Pede a improcedência da infração.

Inerente à infração 3, o recorrente aduz que a fiscalização afirma que cometeu equívoco ao exigir a multa e, não obstante, a JJF manteve a aplicação da penalidade sob a alegação de que o recorrente não contestou o cometimento da irregularidade.

O apelante salienta que não utilizou ou permitiu, com dolo, o uso de programa de processamento de dados de forma a possibilitar, em sua escrita fiscal, lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais, infringindo, assim, o art. 203, §2º e art. 204 do RICMS/12, pois, neste caso, diz que ocorreu algum erro sistêmico que não conseguiu identificar. Contudo, tal erro não gerou qualquer prejuízo aos cofres públicos. Assim, requer que a multa aplicada seja reduzida ou cancelada.

Por fim, em relação às infrações 6 e 7, diz que concorda que, por um lapso, não efetuou o recolhimento do ICMS por antecipação parcial. Contudo, conforme consta do próprio relato fiscal, as saídas posteriores das mercadorias foram normalmente tributadas. Assim, defende não haver imposto devido e que não há que se falar em multa sobre o seu valor. Pede a improcedência.

Diante do exposto, requer que seja provido o Recurso Voluntário a fim de que seja reformada a Decisão recorrida, cancelando-se o crédito tributário lançado e, alternativamente, que a infração 1 seja retificada; a infração 3 reduzida ou cancelada e as infrações 2, 6 e 7, julgadas improcedentes.

Às fls. 275 dos autos, reitera pela habilitação de seu patrono e que sejam as publicações realizadas exclusivamente em nome dele, sob pena de nulidade.

Às fls. 281 a 287 dos autos, o patrono do recorrente anexa memorial contendo as mesmas razões recursais outrora apresentadas, do que anexa, às fls. 288 a 305 dos autos, notas fiscais de entradas de mercadorias com natureza de devolução de venda – troca.

Às fls. 310 dos autos, considerando que, em relação à infração 1, o recorrente apresenta planilha vinculando notas fiscais de entrada a cupons fiscais, como também a informação dos autuantes, na sessão de julgamento realizada em 17/04/2019, de negativas da devolução por clientes em outro processo fiscal deste mesmo estabelecimento, esta 1ª CJF converteu o PAF em diligência para que:

1º) Os autuantes apensassem aos autos as referidas provas de negação da devolução pelos clientes, produzidas em outro processo fiscal deste mesmo contribuinte e a repartição fiscal ciente o sujeito passivo, fornecendo-lhe cópias de todos os documentos anexados, concedendo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, se manifestar sobre os mesmos;

2º) O sujeito passivo anexe aos autos provas incontestes das efetivas devoluções ou desfazimento das operações de vendas das mercadorias, em análise, a exemplo de: declarações dos seus clientes das efetivas devoluções; posteriores documentos fiscais emitidos das mercadorias entregues em substituição aos produtos trocados, ressarcimento financeiro ou crédito concedido no caso de devolução, etc.

Às fls. 315/342 dos autos, os autuantes anexaram documentos fiscais e declarações dos destinatários negando as supostas devoluções, produzidas em outro processo fiscal, conforme solicitado, dos quais o sujeito passivo recebeu cópia e se manifestou, às fls. 356 a 362 dos autos, alegando tratar-se de prova emprestada entre partes distintas, ou seja, fisco e outra filial da mesma empresa, do que invoca o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins de verificação de fato gerador do ICMS, previsto no art. 127, II, do CTN e recepcionada no art. 11, § 3º, II, da LC 87/96, para concluir que o requisito de admissibilidade da utilização da prova emprestada não foi observado.

Em relação à conversão em diligência para o recorrente apresente provas incontestes das efetivas devoluções ou desfazimento das operações de vendas, o sujeito passivo alega não haver dúvidas de que as operações de devolução ocorreram e que não houve falta de pagamento de tributo, do que requer a juntada da planilha, ínsita em mídia eletrônica (CD à fl. 371), as quais diz trazerem novos elementos de prova que reforçam a comprovação da efetiva ocorrência das operações de devolução das mercadorias, a exemplo de:

1. Planilha “RBX – CNPJ 0062-11 – CLIENTE NOTIFICADOS SOBRE DEVOLUÇÃO.xlsx” – extraída do sistema da Recorrente, trazendo o detalhamento das operações de compra e troca das 07 clientes negaram a devolução das mercadorias autuadas no Auto de Infração nº 298057.0007/14-0 (CNPJ) nº 10.285.590/0062-11);
2. Planilha “RBX – DEVOLUÇÃO – VERSÃO Final.xlsx” – tem como base o relatório anexado na ocasião do protocolo da impugnação. Com o objetivo de comprovar a existência inequívoca das operações que deram origem às devoluções constantes na Infração 1, do Auto de Infração nº 208057.0003/15-2, essa planilha identifica, por amostragem, a forma de pagamento (cartão ou cheque) das operações compradas das mercadorias devolvidas, especificando em ‘sheets’ separadas por CPF clientes que realizaram a compra por cheque.
3. Cópia, por amostragem, dos cheques (microfilmagem obtida no banco) citados na Planilha “RBX – DEVOLUÇÃO – VERSÃO Final.xlsx”

Diz o apelante que, da análise dos documentos anexados, não restam dúvidas da ocorrência efetiva das devoluções das mercadorias autuadas e que não merece prosperar a pretensão dos autuantes com a juntada das provas emprestadas, de que a declaração de sete clientes, após terem transcorrido dois anos da ocorrência das operações, num universo de mais de mil operações, é suficiente para atestar que todas as operações de devolução de mercadorias não ocorreram no Auto de Infração nº 298057.0007/14-0, muito menos na autuação em voga.

Indaga como tais provas podem ser consideradas inequívocas pelo CONSEF se, diante do volume de operações que realizam com o recorrente (planilha “RBX - DEVOLUÇÃO - VERSÃO Final.xlsx”),

as referidas sete clientes podem ter se confundido ou não se recordarem das compras/devoluções por conta do decurso do tempo entre a operação de compra e o evento as declarações obtidas pelos autuantes?

Aduz que, caso os conselheiros baseiem-se única e exclusivamente no procedimento de auditoria realizado no Auto de Infração nº 298057.0007/14-0, estará sendo imposta ao contribuinte a necessidade de produção daquilo que ficou conhecido na doutrina e na jurisprudência como “prova diabólica”, a qual, na normalidade dos fatos, é impossível de ser produzida, demandando, por tal razão, a inversão do ônus da prova, pois, apesar da presunção relativa de liquidez e certeza do crédito tributário, deslocar, em determinadas situações, o ônus da prova para o contribuinte, não pode ser atribuído a este o encargo da produção de prova negativa. Na verdade, cabe à autoridade administrativa/embargada, apresentar as provas do fato gerador da obrigação tributária e da conduta descrita no lançamento fiscal à luz do disposto no art. 142 do CTN.

Por tais motivos, segundo o recorrente, incabível se torna a glosa dos créditos de ICMS procedida pelo fisco que, por mero descumprimento de obrigação, deixou de considerar os créditos de ICMS legitimamente apropriados pelo contribuinte.

Assim, reitera suas alegações apresentadas no Recurso Voluntário acerca da Infração 1, bem como requer que se determine sua retificação de forma que seja aplicada apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que não cabe a exigência de imposto diante da comprovação inequívoca da devolução das mercadorias autuadas.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, no que tange às exações 1 a 3, 6 e 7 do Auto de Infração.

Inicialmente, recomenda-se atender ao pedido, às fls. 275 dos autos, de que todas as intimações dos atos processuais sejam realizadas, também, em nome do patrono Dr. Gilberto Badaró de Almeida Souza, inscrito na OAB/BA sob nº 22.772, à Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, salas 513/514, Salvador, consoante substabelecimento às fls. 79 dos autos.

No mérito, quanto à exação 1, que acusa utilização indevida de crédito fiscal relativo às devoluções de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, em desacordo com o que determina o art. 653 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, e art. 454 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), o recorrente alega que:

1. A devolução de venda de mercadorias caracteriza em desfazimento da operação de venda e é assegurado o direito de se creditar do ICMS correspondente, através da nota fiscal de entrada, com base no princípio da não cumulatividade;
2. o lapso de não indicar os dados dos cupons fiscais em algumas notas fiscais de entrada emitidas e da assinatura dos clientes com os respectivos motivos da devolução, como previsto no art. 653, §2º, do RICMS, caracteriza mero descumprimento de obrigações acessórias, não tendo o condão de tornar inidônea a nota fiscal de entrada, de modo a glosar o crédito (obrigação principal).

Por sua vez, os autuantes (fl. 137) aduzem ser imprescindível a assinatura do comprador atestando a devolução da mercadoria, pois é o que comprova de fato a devolução, do que apresenta, por amostragem, às fls. 142/152 dos autos, nota fiscais sem os respectivos comprovantes de devolução.

Com relação a estes argumentos a 3ª JF concluiu que restou evidente nos autos que inexistia a comprovação inequívoca de que as operações de devolução, cujos créditos foram glosados, efetivamente ocorreram, uma vez que não restou comprovado o desfazimento das operações.

O art. 653 do RICMS/97, bem como o art. 454 do RICMS/12, cujo texto é similar, estabelecem que:

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

*§ 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.”*

Assim, a princípio, não basta o contribuinte emitir nota fiscal de devolução para lhe assegurar o direito de se creditar do ICMS, visto que a legislação estabelece que além da emissão da nota fiscal de entrada se faz necessário *identificar a correlação com a operação da venda anterior, o comprador, mediante identificação e confirmação mediante aposição de assinatura.*

Contudo, conforme decisões ocorridas através dos Acórdãos CJF nº: 00260-12/15; 0313-12/15 e 0116-12/17, dos quais participei, há de convir que a solução da lide nos remete à apreciação das provas acostadas ao processo para avaliar se são suficientes à *comprovação inequívoca da devolução.*

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que as notas fiscais de *entradas*, anexadas por amostragem pelos autuantes (fls. 142/152), apresentam todos os dados do consumidor final, a exemplo de nome, CPF, endereço e telefone, de modo a propiciar sua identificação e localização, assim como as mercadorias objeto de devolução, **embora não indique o documento fiscal de origem, não conste a assinatura do consumidor final e o motivo da devolução.**

Portanto, o cerne da questão é a falta de comprovação das efetivas devoluções, objeto de crédito do imposto decorrente do ICMS debitado por ocasião das saídas das mercadorias, já que o contribuinte emite a nota fiscal de entrada para a devolução, sem a devida comprovação, como consignado na acusação fiscal, e sem fazer qualquer referência ao documento fiscal da venda da mercadoria (objeto da devolução), como determina a legislação, de forma a se mensurar a existência das operações de “devolução” e os seus valores, para se cotejar com os créditos fiscais apropriados.

O “Demonstrativo de Crédito Indevido das Devoluções” que fundamentou a infração, ínsito na mídia eletrônica (fl. 48), consigna: número da nota fiscal; chave de acesso; CPF do remetente; NCM e código do item, descrição, quantidade, assim como o valor do ICMS da operação de devolução.

Por sua vez, como já dito, as notas fiscais de entradas propiciam a identificação e localização do consumidor final, pois, além dos dados constantes do levantamento fiscal, consignam também o endereço e telefone do remetente. Por outro lado, o sujeito passivo, quando da sua impugnação, anexou levantamento, em mídia eletrônica, pelo qual vincula o número da nota fiscal de devolução ao cupom fiscal da venda, a qual foi objeto de devolução, com suas respectivas datas de emissão.

Assim, o conjunto probatório revela apenas que a empresa não colheu a assinatura do consumidor nas operações de devolução de mercadoria, visto que a referência documental e a identificação foram supridas.

Sustenta o recorrente que as exigências previstas no art. 454 do RICMS/12 possuem a natureza de



obrigações acessórias. Porém, tal condição 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.

Porém, como já consignado no Acórdão CJF nº 0116-12/17, o desatendimento dessas obrigações acessórias não pode resultar, *automaticamente*, em cobrança do imposto creditado, pois é preciso avaliar o prejuízo gerado aos controles fiscais, cujo objetivo não é outro senão o oferecimento de elementos que permitam, ao fisco, empreender uma investigação para comprovação do efetivo ingresso no estabelecimento das mercadorias devolvidas.

Assim, a identificação do consumidor revela-se, sem dúvida, como uma necessidade, pois propiciará a persecução do fato declarado pela empresa. 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.

Já a assinatura do consumidor não tem, contudo, o caráter de essencialidade para atribuição do direito ao crédito, pois a sua coleta não oferece, ao fisco, qualquer informação adicional que lhe permita efetuar conferência de autenticidade, prestando-se, apenas, como uma formalidade, a dificultar a perpetração de fraudes.

Assim, entendo que, a despeito da omissão empresarial na coleta da assinatura citada, tal elemento não representa óbice ao creditamento, caso existam no processo informações suficientes a revelar a devolução das mercadorias autuadas, consoante estabelece a própria norma regulamentar ao condicionar o direito de crédito do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, ***desde que haja prova inequívoca da devolução.***

No caso ora em análise, o desatendimento a qualquer das regras 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.

Nesse sentido, esta 1ª CJF converteu o PAF em diligência para que o sujeito passivo anexasse aos autos provas **incontestes das efetivas devoluções ou desfazimento das operações de vendas** das mercadorias, objeto da exação 1, a exemplo de: posteriores documentos fiscais emitidos das mercadorias entregues em substituição aos produtos trocados, ressarcimento financeiro ou crédito concedido na hipótese improvável de simples devolução, eis que não é da prática comercial.

Contudo, apesar de cientificada da demanda, o sujeito passivo limitou-se a **reapresentar** planilha constando a forma de pagamento das operações de compras e demais dados dos clientes que realizaram as supostas devoluções, como também a alegar que não lhe pode ser atribuído o encargo da produção de **prova negativa**.

Ora, não se trata de produção de prova negativa, mas, sim, de prova documental suscetível de substituir a declaração do próprio punho do cliente que efetuou a devolução, haja vista que, no caso de troca deve haver o respectivo documento fiscal da mercadoria entregue em substituição ou, na hipótese improvável de desistência da operação original, o ressarcimento financeiro ou do crédito em favor do cliente, cujo evento deve ser documentado para efeito de controle empresarial, contábil e fiscal, de modo a preencher o requisito de ***desde que haja prova inequívoca da devolução.***

Diante de tais considerações, vislumbro que o recorrente não elide a acusação fiscal e muito menos consegue comprovar sua alegação, por outros meios, de que as devoluções ocorreram e, em consequência, teria direito ao crédito fiscal correspondente aos débitos de saídas relativos às supostas devoluções. Portanto, **se encontra caracterizada a utilização indevida de crédito fiscal** a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, *sem a devida comprovação*.

Quanto à exação 2, na qual exige o valor de R\$127.725,98 em razão da não apresentação do documento comprobatório do direito ao referido crédito nos meses de janeiro de 2012 e dezembro de 2013, o recorrente alega que:

1. 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, em 05/03/2012, que o sucedeu em todos os direitos, bens e obrigações, não restando dúvidas do direito em se apropriar do crédito no valor de R\$66.735,83, posto que na ocasião a incorporada possuía saldo credor neste valor, como demonstra à fl. 263 dos autos;
2. Inerente ao crédito de ICMS apropriado em dezembro de 2013 de R\$60.990,15, tem origem na transferência de crédito entre seus estabelecimentos, eis que a filial com Inscrição Estadual nº 06.339.540 transferiu o crédito no valor de R\$142.293,38 para os estabelecimentos com Inscrição Estadual nº 08.902.669 e nº 06.339.108 (em análise), conforme demonstra às fls. 264/266 dos autos, como documentado pelas notas fiscais nº 2663 (R\$60.990,15) e nº 2662 (R\$81.303,23).

Já a Decisão recorrida foi fundamentada nos aspectos formais e na falta de prova documental:

*O Autuante ao proceder à informação fiscal esclareceu que a utilização do crédito fiscal não ocorre de forma automática, sendo necessária a emissão de uma nota fiscal informando a razão da transferência dos créditos, no caso de incorporação o número do registro na JUCEB, devendo ser homologado pela SEFAZ. Revelou que o Autuado não procedeu como deveria, pois, apenas escriturou no livro Registro de Apuração da incorporadora os créditos sem transferir os estoques, ou seja, a operação assunção dos direitos e obrigações ocorrera de forma totalmente irregular.*

*Ao compulsar os autos, verifico que o Impugnante, mesmo com a realização de diligência para esse fim, não apresentou as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento detentor dos créditos fiscais em questão e muito menos esclareceu de forma inequívoca a efetiva origem dos créditos utilizados.*

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Nestes termos, concluo pela manutenção da autuação, haja vista que o Defendente não carrou aos autos de forma inequívoca a origem dos créditos utilizados objeto desse item da autuação.*

Em relação à transferência do saldo credor da sucedida para a incorporadora, à época dos fatos, o art. 114-A, §§ 1º e 2º do RICMS/97 previa que:

*Art. 114-A. Poderão ser compensados os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado.*

*§ 1º A transferência do saldo credor ou devedor será feita mediante a emissão de Nota Fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou débito, na qual serão indicados o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor” ou “Transferência de Saldo Devedor”, conforme o caso.*

*§ 2º A Nota Fiscal será lançada no Livro Registro de Apuração do ICMS de uso normal:*

*I - pelo remetente:*

*a) a débito, no item “Outros Débitos”, na hipótese de transferência de saldo credor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Credor”;*

*b) a crédito, no item “Outros Créditos”, na hipótese de transferência de saldo devedor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Devedor”;*

*II - pelo destinatário:*

*a) a crédito, no item “Outros Créditos”, na hipótese de recebimento de saldo credor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Credor”; decreto\_1997\_6284\_icms\_texto\_com\_notas\_parte1.rtf*

*b) a débito, no item “Outros Débitos”, na hipótese de recebimento de saldo devedor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Devedor”.*

Já o art. 148 do RICMS/97 determinava que:

*Art. 148. Aplica-se aos livros e documentos o disposto no art. 321, nos casos de aquisição de estabelecimento ou*

*fundo de comércio, transformação, incorporação, fusão ou cisão, bem como nos casos de transmissão a herdeiro ou legatário.*

Por sua vez, o art. 321 regulamentava que:

*Art. 321. Nos casos de aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, transformação, incorporação, fusão ou cisão, bem como nos casos de transmissão a herdeiro ou legatário, o novo titular do estabelecimento deverá providenciar junto à repartição fiscal competente, no prazo de 30 dias da data da ocorrência, a transferência, para o seu nome, dos livros fiscais em uso, assumindo a responsabilidade pela sua guarda, conservação e exibição ao fisco.*

*§ 1º Nas hipóteses deste artigo, será permitida a utilização dos documentos fiscais remanescentes, mediante a aposição de carimbo com o novo nome comercial (firma, razão social ou denominação) ou o novo endereço, conforme o caso.*

*§ 2º O novo titular assumirá, também, a responsabilidade pela guarda, conservação e exibição ao fisco dos livros fiscais já encerrados pertencentes ao estabelecimento.*

*§ 3º Nas hipóteses deste artigo, a critério do fisco estadual, poderá ser autorizada a adoção de livros novos em substituição aos anteriormente em uso.*

Portanto, em que pese não haver demonstrado a emissão de nota fiscal para transferência do crédito fiscal, como determinava a legislação, o recorrente apresenta cópia do Registro de Apuração do ICMS da sucedida, inerente a janeiro/2012 (fl. 263), no qual consta o lançamento de R\$66.735,83 a débito, sob histórico: “TRANSFERÊNCIA SALDO CREDOR PARA INCORPORADORA CNPJ 10.285.590 / 0060-50 CONF ART 321 RICMS BA”, cujo procedimento comprova a contraprestação (débito) do crédito do ICMS utilizado na escrita do recorrente, ora autuado.

Assim, em razão da eventual legitimidade de tal saldo credor não ser objeto deste lançamento de ofício, vislumbro que a mera falta de emissão de documento fiscal, caracteriza-se procedimento formal, em razão da comprovação do débito na escrita da sucedida, o que legitima o crédito na escrita da sucessora, sujeitando-a apenas a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, visto que, nos termos do art. 114-A, §2º do RICMS, já transcrito, prescreve que a nota fiscal será diretamente lançada no Livro Registro de Apuração do ICMS de uso normal, caracterizando, no caso concreto, simples descumprimento de obrigação tributária acessória, em razão dos respectivos débitos e créditos já comprovados nas escritas fiscais dos estabelecimentos cedente e cessionário.

Quanto ao crédito de ICMS apropriado em dezembro/2013 de R\$60.990,15, aplica-se a mesma linha de raciocínio do item anterior, eis que no livro o Registro de Apuração do ICMS do estabelecimento detentor do saldo credor, com Inscrição Estadual nº 06.339.540, consta o débito de R\$142.293,38, sob histórico: “ICMS Ref. Transferência de créditos p/Lojas RBX 60 E 62 Dez/2013.”, que acoberta os créditos de R\$60.990,15 e R\$81.303,23, ocorridos em dezembro/2013, respectivamente, nos RAICMS dos estabelecimentos com Inscrição Estadual nºs 06.339.108 e 08.902.669 [sob históricos: “ICMS Ref. Transferência de Crédito Ref. NF 2663” (objeto de análise) e “ICMS Ref. Transferência de Crédito Ref. NF 2662”], conforme se pode comprovar às fls. 264 a 266 dos autos.

Contudo, considerando que ficou caracterizado o descumprimento de obrigação acessória da emissão dos competentes documentos fiscal ou da sua falta de apresentação, **aplico a multa de R\$460,00**, valor vigente quando da ação fiscal, **para cada descumprimento de obrigação tributária acessória desta infração, no total de R\$920,00**, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, com fundamento na previsão do art. 157 do RPAF.

Inerente à infração 3, relativa à aplicação de multa no valor de R\$13.800,00 por utilizar ou permitir o uso de programa de processamento de dados que possibilitou efetuar, em sua escrita fiscal, lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais, no mês dezembro/2012, a Decisão recorrida concluiu que a penalidade devida seria de R\$27.600,00, consoante previsão do item 1.3, da alínea “b”, do inciso XIII-A da Lei nº 7.014/96. Assim, manteve o valor lançado de R\$13.800,00, ante a impossibilidade, no presente lançamento, de agravamento do valor originalmente lançado, ao teor do art. 156 do RPAF/99, e representou à autoridade fazendária

competente para que examine a possibilidade de mediante uma nova ação fiscal seja exigida a quantia restante.

Por sua vez o recorrente salienta que não utilizou ou permitiu, com dolo, o uso de programa de processamento de dados de forma a possibilitar, em sua escrita fiscal, lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais, ocorrendo algum erro sistêmico que não conseguiu identificar e que tal erro não gerou qualquer prejuízo aos cofres públicos. Assim, requer que a multa aplicada seja reduzida ou cancelada.

Da análise das razões recursais, verifica-se que se cinge apenas à aplicação do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, pelo qual as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto, o que, no caso em tela, não restou provado, razão para não acolher o pleito recursal. Assim, resta **mantida a exigência da penalidade**.

Por fim, no que diz respeito às infrações 6 e 7, relativas à aplicação da multa de 60% sobre o valor do ICMS-antecipação parcial que não foi recolhido ou sobre a parcela que deixou de ser paga, o recorrente, em que pese reconhecer o fato, apenas alega em seu favor que as saídas posteriores das mercadorias foram normalmente tributadas e, por isso, não há imposto devido e, em consequência, não há que se falar em multa sobre o seu valor.

Contudo, não cabe razão ao recorrente, eis que a exação não é sobre o principal (ICMS), mas, sim, para aplicação da multa de 60% sobre o valor que deixou de ser recolhido (na íntegra ou parcial) como previsto no art. 42, §1º, combinado com o inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, conforme ocorreu no caso sob análise. Portanto, a penalidade foi aplicada, justamente, porque não houve o recolhimento do ICMS por antecipação parcial e ter ocorrida a tributação normal quando das saídas posteriores das mercadorias.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida **apenas** quanto a infração 2, a qual aplico a multa de R\$920,00, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, com fundamento no art. 157 do RPAF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298057.0003/15-2**, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A. (GRUPO DE MODA SOMA S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$269.918,63**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, “f”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor total de **R\$116.198,79** prevista no inciso II, “d”, c/c §1º, do art. 42 da citada lei, como também das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$15.840,00**, previstas nos incisos XIII-A, “b”, item 3, XVIII, “c” e XXII, do art. 42 da mesma lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS