

PROCESSO - A. I. Nº 102148.0001/18-7
RECORRENTE - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0088-02/19
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/04/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0014-12/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO. O contribuinte trouxe elementos de prova capazes de elidir ainda que em parte a imputação, sendo o montante reduzido pelo próprio autuante em sede de informação fiscal. A análise dos documentos acostados ao PAF é imprescindível para o deslinde dos fatos, considerando que a comprovação da efetiva devolução por parte do consumidor final, garante o direito ao crédito destacado na Nota Fiscal com Código Fiscal de Operação e de Prestações (CFOP) 1202, situação prevista no Art. 454 do RICMS-BA. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 2ª JJF, nº 0088-02/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29 de março de 2018, para exigir crédito tributário no montante de R\$ 90.774,39, além de multa, sendo objeto do presente recurso apenas a infração 01:

***Infração 01. 01.02.17.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014, totalizando R\$79.737,66, multa de 60%.*

A 2ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração em referência.

VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, das quais apenas remanesce a lide em relação à infração 01, diante do reconhecimento das infrações 02 e 03, as quais, por este motivo, se encontram fora da lide e tidas como procedentes.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

Observe que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso, tendo se posicionado em relação aos pontos da autuação.

Foi suscitada questão preliminar a ser analisada, o que passo a fazer neste momento, observando, se referir a mesma, a entendimento da empresa autuada acerca da existência de nulidade, pelo fato de existir “o erro insanável está evidenciado na medida em que, segundo a Lei, não se pode lavrar Auto de Infração para constituição e cobrança de crédito tributário de valor inferior a R\$39.720,00 como é o caso”.

A Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia, estatui em seu artigo 127, inciso IV, que:

“Art. 127. Considera-se iniciado o procedimento fiscal pela lavratura de auto de infração ou de notificação fiscal”.

*Já o § 1º do mesmo artigo 127, prevê em seu inciso IV, que “a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, conforme o caso, auto de infração ou notificação fiscal, para exigência do crédito tributário, **atendidas as disposições pertinentes previstas no regulamento**” (grifei).*

Daí se infere serem a Notificação Fiscal e o Auto de Infração os elementos hábeis a realizar o lançamento e a constituição do crédito tributário.

Diante da remessa contida na Lei, o RPAF/99 assim determina em seu artigo 48:

“Art. 48. A Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário de valor inferior a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória”.

Quanto ao Auto de Infração, vejamos o que nos diz o artigo 38 do mencionado RPAF/99: “o Auto de Infração será lavrado para exigência de crédito tributário de valor igual ou superior a R\$39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória”.

Logo, diante de tal comando e tendo em vista que o crédito tributário apurado na auditoria realizada na empresa autuada superou em muito o valor de R\$ 39.720,00, aí considerando o lançamento como um todo, e não como parece ter entendido a empresa autuada cada uma das infrações, uma vez que o dispositivo regulamentar fala no todo (Auto de Infração), e não nas partes (cada infração que o compõe em si), plenamente legal a lavratura de Auto de Infração, tal como realizado, o que suplanta o argumento da defesa, pela rejeição de tal questionamento acerca da nulidade do feito, e o torna apto a ter o seu mérito analisado.

Quanto ao argumento de que o autuante não se pronunciou acerca da concessão do prazo solicitado na defesa para apresentação dos documentos que provariam a inexistência da acusação formulada, de igual forma não se constitui em motivo para a decretação da nulidade.

Em primeiro lugar, pelo fato de ter o mesmo, dentro de sua competência, intimado a empresa através do endereço eletrônico indicado na própria peça defensiva acerca da oportunidade de apresentar tal documentos. Em segundo, diante do fato de que, por tradição, este Conselho tem acolhido provas que venham ao processo mesmo após o prazo defensivo, independentemente de solicitação do contribuinte, ou prévia autorização, bastando que estes elementos sejam apensados ao feito, em nome do direito de defesa e do exercício do contencioso.

Logo, tivessem os demais elementos sido apresentados no processo, o que não ocorreu até o presente momento, apesar das promessas e garantias do contribuinte de que o faria em sessenta dias, de forma cristalina se assegurou ao mesmo a apresentação a qualquer tempo, o que, reitero, reforça o argumento de respeito aos princípios do processo administrativo fiscal por este órgão, motivo pelo qual rejeito, igualmente, a arguição suscitada.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado, 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.

Ressalto que a diligência e/ou perícia, 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.

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.

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 do TRF-3 no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006443-83.2016.4.03.0000/SP 2016.03.00.006443-3/SP, 2ª Turma, tendo como relator o Desembargador Federal Cotrim Guimarães, datada de 18/10/2016, a qual possui a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. I – O indeferimento de realização de prova pericial, não configura, por si só, cerceamento do direito de defesa, nem tampouco violação às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, mormente havendo nos autos acervo documental, suficiente para o julgamento da demanda. II- A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico. Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova”.

Nela, a prova pericial requerida não se demonstra necessária para a causa, e o deferimento de uma determinada prova depende de avaliação do julgador sobre o quadro probatório existente e sobre a necessidade dessa prova, inclusive previa o artigo 130 do antigo Código de Processo Civil de 1973 a possibilidade de indeferimento das diligências inúteis e protelatórias.

“A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico”.

Em outro trecho da decisão, consta que “por seu turno, justifica-se a necessidade da produção de provas sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico.

Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova.

No caso em tela, há que se considerar que a prova pericial requerida não se demonstra necessária para o deslinde da causa”.

Importante explicitar a existência de diversos precedentes do TRF-3 que enfatizam que cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da perícia, uma vez que “a valoração que se dará às provas a serem produzidas depende do livre convencimento motivado, não estando este Juízo adstrito ao laudo pericial a ser produzido (art. 436, do CPC/73)”.

No mesmo sentido, menciono a seguinte decisão, oriunda do STJ:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO 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.

No mérito, como já dito anteriormente, apenas a infração 01 foi contestada, tendo o sujeito passivo trazido elementos de prova que configurariam, ainda que de forma parcial, o não cometimento da imputação fiscal que

lhe foi atribuída, tendo o autuante acatado aquelas que se adequavam às exigências da legislação.

A previsão normativa acerca dos procedimentos a serem adotados para as devoluções se encontra no artigo 454 do RICMS/12, 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. 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, em sua totalidade.

Ou seja: a legislação estabelece os procedimentos necessários para o regular procedimento de devolução por parte de consumidor final, não contribuinte, que não possui documento fiscal para emitir devolvendo a mercadoria, o qual deve ser estritamente seguido pelas empresas, sob pena de não poder ser aceito, como no caso em tela.

Certo é que para o crédito fiscal ser admitido, é necessária a prova inequívoca da realização das devoluções, o que a empresa autuada não conseguiu fazer de forma plena e total, apenas parcialmente, à vista da documentação apresentada quando da interposição de sua impugnação.

Assim, não procede o argumento da defesa de que a disposição regulamentar dispensa a assinatura de quem está devolvendo a mercadoria, tendo agido corretamente o autuante, em atenção à norma acima reproduzida, em não acolher as declarações sem assinatura, ou seja, nas quais não se comprovou de forma efetiva a devolução, ou ainda, aquelas devolvidas sem as respectivas declarações.

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, de forma integral, em relação à totalidade das operações realizadas.

Se em outras oportunidades, nas quais apreciando questões similares, me posicionei no sentido de que deveria 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 de

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

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

No mesmo sentido posso mencionar a decisão contida no Acórdão JF 0040-03/18, no qual figura no polo passivo a empresa RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA., tendo o então relator igualmente mantido a infração.

Da mesma forma, em julgamento recente relativo a idêntica questão, 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.

E não se está aqui negando o princípio da não cumulatividade, como poderia parecer à primeira vista, diante da alegação defensiva posta, vez que não se comprovou de forma completa terem ocorrido todas as devoluções, e logo, não poderiam as operações serem desfeitas por sua absoluta possibilidade, frente aos elementos de prova carreados aos autos, ou à falta de comprovação de ter a empresa autuada agido em cumprimento ao normativo regulamentar.

Por outro lado, em sua defesa, a autuada fala em apresentação “por amostragem, as declarações de devoluções, com os respectivos DANFE’s, devidamente preenchidas e assinadas”;

A respeito de tal tema, (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 do STJ, exarou a seguinte decisão:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA Nº 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 carrear prova aos autos", o que significa dizer que cabe apenas e tão somente à empresa autuada trazer tais provas que diz possuir, relativa às demais devoluções, contudo, não estão presentes nos autos, ainda que os documentos estejam em seu poder.

Isso diante do fato de no contencioso tributário, não poder 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.

Esta 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.

Os documentos não apresentados não podem, pois, ser considerados a favor do contribuinte, tal como aqueles trazidos aos autos, os quais, ainda assim, não foram integralmente considerados a seu favor, conforme já exposto.

No presente caso, não se pode aventar eventual aplicação do artigo 333 do Código de Processo Civil, sabidamente é utilizado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal de 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, ensejando a aplicação dos artigos 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99.

Diante das expostas razões, a infração é julgada parcialmente subsistente, em R\$ 61.868,39, frente ao acolhimento dos elementos de defesa trazidos pela empresa, especialmente as declarações de clientes devidamente assinadas, e consideradas pelo autuante quando de sua primeira informação fiscal, consoante demonstrado às fls. 4.991 a 5.020.

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 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, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido.

Ainda 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.

Desta maneira, o Auto de Infração é tido como procedente em parte, no valor total de R\$ 72.905,12, de acordo com a seguinte composição:

<i>Infração 01</i>	<i>R\$ 61.868,39</i>
<i>Infração 02</i>	<i>R\$ 10.576,73</i>
<i>Infração 03</i>	<i>R\$ 460,00</i>

A recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes alegações.

Afirma que o relator de piso entendeu que a ora Recorrente questionava que, o limite estabelecido no art. 38 RPAF de R\$39.720,00, não foi atingido quando da lavratura original do Auto de Infração ora guerreado e asseverou que o crédito tributário apurado na auditoria superou em muito mencionado valor.

Contesta a recorrente e diz que o que se questiona, é que, após a análise e verificação dos documentos e fatos trazidos na defesa apresentada, não resta qualquer valor, em conjunto no Auto de Infração, de valor superior ao previsto no já mencionado art. 38 do RPAF. Conclui, assim, que neste ponto a decisão ora Recorrida deve ser revista também.

Diz que solicitou quando da apresentação de sua Impugnação e quando de sua manifestação às primeiras informações fiscais apresentadas, autorização previa da Autoridade Administrativa Fiscal para a juntada dos demais documentos necessários à elucidação dos fatos objetos da Autuação Fiscal ora combatida, o que em momento algum aconteceu.

Frisa que, mesmo não tendo sido deferido pelas Autoridades Tributárias Estadual a juntada dos demais documentos necessários a elucidação do caso, a ora Recorrente juntou, em 15 de maio de 2019 (protocolo anexo), 6.617 (seis mil e seiscentos e dezessete) páginas de novos documentos ao processo, que não foram objeto de análise pela Doute Fiscalização. Os documentos juntados ao Auto de Infração/PAF nº 1021480001/18-7, em 15 de maio de 2019, foram os listados a seguir:

- i) **Volume 1** - Declarações de Devoluções assinadas pelos clientes e respectivas notas fiscais de entradas dos anos de 2013 e 2014;
- ii) **Volume 2** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de janeiro a março de 2013;
- iii) **Volume 3** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de abril a junho de 2013;
- iv) **Volume 4** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de julho a setembro de 2013;
- v) **Volume 5** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de outubro a dezembro de 2013;
- vi) **Volume 6** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de janeiro a março de 2014;
- vii) **Volume 7** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de abril a junho de 2014;
- viii) **Volume 8** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de julho a setembro de 2014;
- ix) **Volume 9** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) dos meses de outubro a novembro de 2014, e;

- x) **Volume 10** - Cupons fiscais de venda, notas fiscais de entrada e históricos de produtos (livro de inventário) do mês de dezembro de 2014.

Diz que, desde sua Impugnação apresentada, solicitou à Administração Tributária Estadual autorização para a juntada dos demais documentos, assim como o fez, também, quando de sua manifestação às primeiras informações fiscais apresentadas no processo.

Entende, portanto, que em respeito aos princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, deve-se devolver o processo à 1ª Instância para que sejam analisados os documentos juntados e que seja proferido novo julgamento, sob pena de nulidade do processo administrativo sob análise.

Contesta a negativa para fins de conversão do PAF em diligência e invoca os princípios da Verdade Material, da Ampla Defesa e do Contraditório.

Reclama que o Auditor Fiscal, em sua manifestação fiscal juntou um e-mail que, segundo ele, teria sido encaminhado para os endereços de correio eletrônicos dos patronos da ora recorrente, contudo, conforme informado na manifestação às informações fiscais, tal e-mail jamais foi recepcionado nos endereços eletrônicos dos patronos da ora Recorrente, assim como, não foram cientificados por nenhuma outra forma de que tinham autorização para a juntada dos demais documentos.

Apesar da ora Recorrente não ter recebido autorização formal para a juntada dos demais documentos, em 15 de maio de 2019, a ora recorrente fez a juntada de 6.617 páginas contendo o restante da documentação comprobatória do direito de crédito de ICMS que foi tomado e que é objeto do auto de infração ora guerreado.

Aduz que o nobre julgador de primeira instância, em seu voto, afirma que *“este conselho tem acolhido provas que venham ao processo mesmo após o prazo defensivo, independentemente de solicitação do contribuinte, ou prévia autorização, bastando que estes elementos seriam apresentados ao feito, em nome do direito de defesa e do exercício do contencioso”*, nada mais coerente que sejam analisados os documentos juntados em 15 de maio de 2019 para que, conforme bem dito pelo nobre julgador, se oportunizem o direito de defesa e do contraditório.

Em relação a suposta infração “01” do auto de infração ora guerreado, reitera todos os fatos, provas e argumentos apresentados na Impugnação oportunamente apresentada, assim como, na manifestação às primeiras informações fiscais.

Relata que o Relator de piso incorreu em alguns equívocos em sua decisão. A primeira delas é no sentido de que o nobre Relator afirmou que a ora Recorrente *“não comprovou de forma inequívoca as devoluções de mercadorias que ensejaram a apropriação de créditos fiscais”*, pois a ora Recorrente *“não cumpriu as obrigações acessórias estabelecidas no art. 454 do RICMS”*. A segunda é no sentido de que, segundo o Nobre Julgador, não restaram comprovados nos autos, por outros meios de prova, as efetivas devoluções das mercadorias objetos dos créditos de ICMS tomados pela ora recorrente.

Requer seja reconhecida a tempestividade do presente Recurso Voluntário: **a)** Seja atribuído o efeito suspensivo aos valores lançados no Auto de Infração que foi objeto da Decisão ora Recorrida em razão da apresentação do presente Recurso Voluntário, nos termos da Lei; **b)** que a Decisão ora recorrida seja modificada para: **i)** privilegiando o princípio da eventualidade, requer supletivamente, que seja determinada a volta dos autos a 1ª instância para que se realizem as diligências requeridas e exame dos documentos juntados em 15 de maio de 2019 afim de se comprovar a Verdade Material bem como se concretize os princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo emitida nova decisão de Primeira Instância após a análise dos mencionados documentos juntados; **ii)** que, privilegiando o princípio da eventualidade, caso não se converta o julgamento em diligência para análise de toda a documentação juntada que se reforme a decisão para, com base na documentação e provas apresentadas, seja negado a procedência do auto de infração ora guerreado. **iii)** que se verifique, por todos os meios em direito permitido, se as afirmações, documentos, apurações e demonstrativos juntados no bojo do presente processo

administrativo representam a verdade plena.

Em sede de impugnação o Fiscal autuante se manifestou nos autos em duas oportunidades, dizendo o que segue:

“- As Declarações dos consumidores finais que devolveram suas mercadorias que compraram foram reconhecidas, exceto as que estão sem as suas respectivas assinaturas, conforme foi observado em notas nas planilhas dos dois exercícios, anexas.

- Sobre o não reconhecimento da Intimação Fiscal via internet, a mesma está acostada à fl. 5021 deste PAF, a qual foi enviada para o seguinte endereço eletrônico sergio.eller@wsmoduli.com.br, que o próprio defendente indicou. E sobre o fato do requerente solicitar que a Intimação fosse baseada nos trâmites legais, informo foi que o próprio contribuinte que indicou aquele endereço, conforme fl. 5029.

Quanto à competência de intimar pelo prazo de até 48 (quarenta e oito) horas e não ter competência de fazê-lo num prazo maior (10 – dez – dias, por exemplo), informo que o fiscal baseia-se no que prevê o inciso XX, do Art. 42, da Lei nº 7014, que é o que mesmo pode fazer.”

Considerando, todavia, que foram trazidos inúmeros documentos de prova que ainda não haviam sido objeto de análise pelo fiscal autuante, adentrando na análise meritória das razões do recurso, concluíram os membros da 2ª CJF ser necessária a conversão do feito em diligência à INFAZ de Origem para que os documentos acostados em sede recursal fossem submetidos ao exame do fiscal autuante.

Em nova Informação Fiscal, o fiscal autuante se manifesta sinalizando o que segue:

“Sobre as Declarações de consumidores finais atestando que devolveram mercadorias que adquiriram junto à TELLERINA Comércio de Presentes e Artigos para Decoração S.A, Insc. Est. 064.797.371, o contribuinte apresentou 11 (onze) delas - referentes ao exercício de 2013 - e 132 (cento e trinta e duas) - em relação ao exercício de 2014 - totalizando 143 (cento e quarenta e três). A apresentação desses documentos é fundamental para que, ao comprovar junto à fiscalização a efetiva devolução por parte do consumidor final, o contribuinte possa usar o crédito destacado na Nota Fiscal com Código Fiscal de Operação e de Prestações (CFOP) 1202, situação essa prevista no Art. 454, do RICMS-BA, Decreto nº 13.780/2012. Em relação ao exercício de 2013, conforme quadro abaixo, podemos constatar que, das 11 (onze) declarações apresentadas pela Defesa, uma delas já havia sido deferida antes (e refere-se à Nota Fiscal nº 7.084), razão pela qual deixamos de considerá-la aqui. Já concernente ao exercício de 2014, o quadro abaixo demonstra que duas Declarações de Consumidor já foram consideradas anteriormente (e referem-se às Notas Fiscais nº 15.161 e 13.382. Além disso, duas Notas Fiscais de nº 14.842 e 14.156) não fizeram parte da autuação. Há ainda, no exercício de 2014, a Declaração referente à NF-e nº 12.729, sobre a qual os valores, os consumidores e os produtos não são os contidos no documento fiscal emitido por devolução, motivo pelo qual não deferi. No que tange à NF nº 13.396, informo que a base de cálculo contida na Declaração é diferente da constante na NF-e, e, consequentemente, considerei a base de cálculo conforme o valor consignado na Declaração. Por último, cabe reportar que o contribuinte usou o crédito sempre a maior.

Trouxe tabelas sinalizando para a avaliação realizada individualmente, conforme notas apresentadas, concluindo como segue:

R\$1							
Infração	No AI	1 - Informação Fiscal	Dife- rença	2 - Informação Fiscal	Dife- rença	Dili- gência	Dife- rença
	(1)	(2)	(3) = (2) - (1)	(3)	(4) = (3)-(2)	(5)	(6) = (5)-(3)
Nº 01 - 01.02.17	79.737,66	61.868,39	17.869,27	61.868,39	0,00	56.012,96	5.855,43
Nº 02 - 07.15.05	10.576,73	10.576,73	0,00	10.576,73	0,00	10.576,73	0,00
Nº 03 - 16.13.01	460,00	460,00	0,00	460,00	0,00	460,00	0,00
Total	90.774,39	72.905,12	17.869,27	72.905,12	0,00	67.049,69	5.855,43

O conselheiro José Adelson Mattos Ramos declarou impedimento no julgamento devido ter composto o colegiado de piso.

Este é o relatório.

VOTO

O presente Recurso Voluntário visa combater infração única atribuída ao contribuinte, quanto à exigência do ICMS, em razão de devolução de mercadorias não comprovadas.

Nosso ordenamento legal prevê a hipótese de utilização de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais, pessoa física, mediante comprovação e cumprimento das obrigações legalmente previstas, senão vejamos:

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

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - garantia, a obrigação assumida pelo remetente ou fabricante de substituir ou consertar a mercadoria se esta apresentar defeito;

II - troca, a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída.

§ 2º Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;

II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;

III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso.

§ 3º A Nota Fiscal (entrada) emitida na forma do parágrafo anterior servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.

§ 3º-A. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana, observados os procedimentos previstos no § 2º.”

Não obstante a lavratura do presente Auto de Infração em razão do descumprimento dos requisitos acima mencionados, é certo afirmar que os elementos de prova trazidos aos autos sinalizam para fortes indícios para a verossimilhança nas alegações recursais. Ou seja, os elementos trazidos sinalizam para uma efetiva devolução das vendas realizadas, haja vista terem sido constatadas operações de vendas realizadas em momento subsequente, em valores idênticos, e para o mesmo consumidor final da operação original realizada.

Neste sentido, nesta 2ª Instância de julgamento o processo foi convertido em diligência à INFAZ de Origem, objetivando a valoração das provas trazidas aos autos pela recorrente, em sede de Recurso Voluntário.

A análise dos documentos acostados ao PAF é imprescindível para o deslinde dos fatos, considerando que a comprovação da efetiva devolução por parte do consumidor final, garante o direito ao crédito destacado na Nota Fiscal com Código Fiscal de Operação e de Prestações (CFOP) 1202, situação essa prevista no Art. 454 do RICMS-BA.

Em sede de Informação Fiscal, o autuante, de posse de toda a documentação apresentada pela recorrente, concluiu que restou parcialmente comprovada a devolução realizada, anexando novo demonstrativo, cujo valor exigido para infração 01 foi de R\$ 56.012,96, conforme demonstrativo abaixo:

MESES	ANOS (Fls. 13.637/665)			
	2013 (17%)	2013 (27%)	2014 (17%)	2014 (27%)
JAN	2.046,46	632,32	1.907,91	2.581,03
FEV	784,04	600,68	553,01	2.309,92
MAR	466,65	344,12	499,46	2.335,85
ABR	689,35	195,12	1.136,45	1.707,08
MAI	1.282,31	170,20	663,85	2.160,36

JUN	956,59	521,60	1.600,72	2.112,06
JUL	1.028,33	1.388,88	549,10	1.095,94
AGO	1.160,08	2.402,32	582,59	586,80
SET	623,22	2.220,51	592,28	992,00
OUT	812,26	1.516,76	1.432,93	918,72
NOV	916,30	1.015,80	1.135,09	1.094,64
DEZ	1.664,13	118,44	1.418,14	2.490,56
Total	12.429,72	11.126,75	12.071,53	20.384,96
TOTAL GERAL (2013 + 2014)				56.012,96

Ou seja, **i)** considerando que as NFC-e que respaldam as operações de venda e as notas fiscais de entrada emitidas foram acostadas à peça de defesa, sendo objeto de análise pelo fiscal autuante; **ii)** considerando que finalizada a diligência o fiscal autuante anexou novo demonstrativo fiscal, sinalizando para o status da análise de cada documento fiscal trazido aos autos, sendo ali definido como “deferido”, “indeferido”, “deferido antes” e “Deferido! Mas usou crédito à maior!”, individualizadamente; **iii)** considerando que o autuante justificou cada status, mencionando inclusive para o fato de alguns documentos já terem sido objeto de análise e exclusão nas diligências anteriores, concluo como satisfatório o cumprimento da diligência demandada por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Ressalto, que diante da diligência fiscal, a recorrente recebeu cópia do novo demonstrativo, sendo informada do prazo legal para se manifestar, entretanto, silenciou.

Pelo exposto, interpreto esse silêncio como reconhecimento tácito do novo valor reclamado.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, conforme valor de R\$ 56.012,96 da infração 1, sendo mantida as infrações 2 (R\$ 10.576,73) e 3 (R\$ 460,00), tendo o total de R\$ 67.049,69.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 102148.0001/18-7, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 56.012,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$ 10.576,73**, e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 460,00**, previstas nos incisos II, “d” e XXII do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo o órgão competente homologar os recolhimentos efetuados.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS