

PROCESSO - A. I. N° 298057.0007/14-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.
RECORRIDOS - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0238-04/18
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTRANET 20.01.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0332-11/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO 2INFRAÇÃO 01. Auditor fiscal estranho ao feito se recusou a realizar a correção da base de cálculo solicitada pela Câmara em sede de diligência. 1.b) OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO 02. Relativamente à infração 02, que trata da utilização indevida de crédito fiscal, em razão da apropriação de imposto relativo a mercadorias sujeitas à substituição tributária (calçados), a tese da irresignação é de que as saídas respectivas ocorreram com tributação, o que logrou êxito em demonstrar com a juntada de documentos fiscais e planilhas de arrecadação. 1.c) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL COMPROVANTE DO DIREITO. INFRAÇÃO 03. É direito da incorporadora apurar os créditos da incorporada, nos termos do art. 1.116 do CC (Código Civil). Todavia, para isso, seria necessária a emissão de uma nota fiscal, em cujo corpo deveria ser destacada a transferência de crédito em decorrência da incorporação, o que não ocorreu. O recorrido apenas incluiu em seu livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) o saldo credor do tributo, sem transferir os estoques. Legitimar o referido procedimento significa admitir a utilização de crédito sem respaldo documental, o que afronta a necessidade de segurança jurídica fiscal e viola o artigo 91 do RICMS/97, dispositivo de natureza cogente, em vigor quando da ocorrência. Indeferido o pedido de realização de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão por maioria. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício e Voluntário, previstos no artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), interpostos, respectivamente, pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) e pelo contribuinte, contra a Decisão que, por meio do Acórdão JJF nº 0238-04/18, julgou o Auto de Infração acima epigrafado Procedente em Parte, lavrado no dia 29/12/2014 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 494.012,96, sob a acusação do cometimento de seis irregularidades, assim discriminadas pelo órgão da instância de base, *in verbis*:

INFRAÇÃO 1. 01.02.17. *Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de fevereiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013, no total de R\$ 221.722,60, multa de 60%. Consta a informação da autuante de que “Constatamos um volume de créditos decorrentes de devoluções de consumidores sem a devida comprovação em desacordo com o que determina o artigo 651 e 652 do RICMS/BA aprovado pelo Dec. 6284/97 e artigo 454*

do RICMS/BA aprovado pelo Dec. 13.780/12, ocasionando saldos credores recorrentes. Anexo documentos comprobatórios, através de termo de apreensão de documentos, declarações e e-mail dos consumidores e envelopes com avisos de recebimentos devolvidos. Planilhas relação de notas fiscais de devolução. Demonstrativo mensal crédito indevido referente as notas fiscais de devolução dos anos de 2012 e 2013.

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

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

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

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

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

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

INFRAÇÃO 6. 16.12.14. Forneceu informações através de arquivo (s) magnético (s) exigido (s) na legislação tributária, requerido (s) mediante intimação, com omissão de operações ou prestações ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas. Imposta multa de R\$ 84.684,00. Informa a autuante: “Deixou de entregar o arquivo eletrônico ou entregou em desconformidade com a legislação, não atender a intimação subsequente para a apresentação do mesmo ou atender sem a inclusão de todos os tipos de registro a que estiver obrigado, conforme intimações, listagens, diagnósticos, demonstrativos de multas”.

O Recurso de Ofício resulta de ter sido julgada improcedente a infração 03, ao passo em que no Voluntário o sujeito passivo contesta a Decisão atinente às infrações 01/02.

As infrações 04 a 06 não foram impugnadas, tendo sido informado o respectivo recolhimento (fl. 5.128).

A JJF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide no dia 19/12/2018 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 5.088 a 5.109).

“VOTO

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

Em arguição preliminar, a empresa autuada entende presente a nulidade do feito, tendo em vista o fato de falta

de apresentação de documentos, obtidos via circularização, e apreensão de livros fiscais, o que violaria vários princípios do processo administrativo fiscal, especialmente o da garantia de ampla defesa e do exercício do contencioso.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“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.

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

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

(...)

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

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

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

Na forma já descrita, em 30 de setembro de 2016, em cumprimento da diligência solicitada, foi lavrado Termo de Desentranhamento dos documentos solicitados (fl. 5.069), e reaberto o prazo de defesa (fl. 5.070), sendo dado conhecimento e ciência de forma pessoal a funcionária da empresa em 11 de outubro de 2016, devidamente identificada através de cópia de documento de sua identidade, não se podendo, pois, invocar qualquer mácula ou vício em tal procedimento, muito menos a ilegitimidade da pessoa que recebeu e assinou a Intimação expedida, que não encontra respaldo quer no âmbito administrativo, quer no judicial.

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

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

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

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

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

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

E prossegue:

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

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

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

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

“EMENTA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA. ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO JJF Nº 0238-04/18 13 I. Aplica-se a teoria da aparência para reconhecer a validade da citação via postal com AR, efetivada no endereço da pessoa jurídica e recebida por pessoa que, ainda que sem poder expresso para tanto, a assina sem fazer qualquer objeção imediata”.

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

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

outros.

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

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

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

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

A previsão normativa acerca dos procedimentos a serem adotados para as devoluções se encontra no artigo 653, § 2º do RICMS/97, exigindo indicação dos documentos fiscais de venda originários, além da assinatura dos clientes que estão a devolver as mercadorias, bem como o motivo da devolução, dentre outros, conforme se observa da redação posta:

“Art. 653. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução. § 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

- I - garantia, a obrigação assumida pelo remetente ou fabricante de substituir ou consertar a mercadoria se esta apresentar defeito;
- II - troca, a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída.

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

- I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;
- II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;
- III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas ‘ICMS - Valores Fiscais’ e ‘Operações ou Prestações com Crédito do Imposto’, quando for o caso.

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

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

II - obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;

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

§ 2º A nota fiscal (entrada) emitida na forma do § 1º deste artigo servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.

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

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

Certo é que em tal ramo de atividades, as trocas e devoluções são uma prática constante e usual, daí a necessidade de os contribuintes atentarem em cumprir a legislação de forma integral, o que não é o caso da empresa autuada, a qual não procede a qualquer prática determinada pela legislação, para atendimento e comprovação da devolução.

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

Para reforçar tal entendimento, cito trecho do voto vencedor encartado no Acórdão CJF 0303-11/17, o qual manteve a autuação quanto a tal aspecto, com a manutenção da glosa do crédito fiscal: “Esta infração decorreu do crédito indevido por conta de devoluções de vendas efetuadas a consumidor final, sem o cumprimento das formalidades previstas no art. 653 do RICMS/BA 97, já expostos no voto do julgamento de piso, que consignando os fatos provados no processo, fundamentou que ‘os cupons fiscais acostados pela defesa não servem como elemento de prova inequívoca das devoluções, requisito indispensável para o creditamento do imposto à luz do art. 653 do RICMS/BA 97, não sendo possível converter a cobrança do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória’.

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

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

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

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

Mais adiante afirma: “Como bem salientou o sujeito passivo, as exigências previstas no art. 454 do RICMS/12

possuem a natureza de obrigações acessórias, cujo atendimento, contudo, é fundamental ao controle fiscal acerca das mercadorias devolvidas. Nesse sentido, o desatendimento a qualquer das regras ali postas pode, ou não, resultar na exigência do tributo estadual, a depender daquilo que possa vir a representar para a revelação do que se denominou “prova inequívoca” de que as mercadorias foram devolvidas.

O desatendimento dessas obrigações acessórias não pode, todavia, resultar, automaticamente, em cobrança do imposto creditado, pois é preciso avaliar o prejuízo gerado aos controles fiscais, cujo objetivo não é outro senão o oferecimento de elementos que permitam, ao fisco, empreender uma investigação para comprovação do efetivo ingresso, no estabelecimento, das mercadorias devolvidas.

Assim, a identificação do consumidor revela-se, sem dúvida, como uma necessidade, pois propiciará a persecução do fato declarado pela empresa. Da mesma forma, faz-se necessária a indicação do documento fiscal de origem, já que, somente assim, a fiscalização poderá fazer o devido cotejamento entre as duas operações, atual e anterior”.

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

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

No presente caso, diferentemente daquele, a autuante promoveu a circularização da informação, aplicando corretamente a técnica de auditoria então sugerida pelo ilustre Relator, o que me inclina a acolher e acatar as provas inequívocas da inexistência de devoluções, sobejamente comprovada, e conseqüentemente, da irregularidade na apropriação dos créditos fiscais pela empresa autuada. Ou seja: estão presentes aqui as “provas inequívocas” clamadas naquele voto.

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

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

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

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

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

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

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

Para o ano de 2013, fala ter a autuada apresentado cópia do livro escriturado em papel, inválido, tendo em

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

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

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

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

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

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

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

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

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

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

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

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferir-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

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

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

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

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

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

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA 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 Recorrente trazer tais provas que diz possuir, relativa aos demais projetos, contudo, não estão presentes nos autos.

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

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

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

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

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

E não se pode aqui falar-se em qualquer eventual cerceamento de defesa ou concessão de oportunidades para

que tais elementos viessem ao feito, como igualmente já abordado na análise das questões preliminares.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

'Art. 3º O imposto não incide sobre:

...

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

..

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

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

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

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

'2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0219-12/15

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

Assim, tenho por improcedente a Infração 2.

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

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

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia, no seu artigo 127–D.

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

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

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

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

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF/99, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JF N° 0238-04/18.

Respaldo no art. 169, I, “b” do sobredito Regulamento processual, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 5.127 a 5.139.

Relativamente à primeira imputação (uso indevido de crédito fiscal do ICMS a título de devoluções de mercadorias efetuadas por consumidores finais, sem a devida comprovação), assinala que apenas sete clientes, dois anos após as ocorrências, atestaram a não realização das operações de devolução.

É comum, no seu ramo de atividade (mercado de moda), o consumidor devolver ou trocar os bens em qualquer filial, bastando para tanto a simples apresentação, com a etiqueta e em perfeito estado.

Muitas vezes quem devolve não tem o cupom fiscal da aquisição, situações nas quais as trocas são efetuadas por meio da identificação da compra via sistema de processamento de dados. Seu único erro foi ter deixado de identificar os dados das vendas e os motivos das devoluções, o que não torna inidôneas as notas de entrada emitidas para fins de utilização dos créditos, acostadas aos autos.

Transcrevendo trechos dos Acórdãos CJF n°s 0260-12/15, 0313-12/15 e 0116-12/17, afirma que raciocinar em sentido contrário é violar o princípio da não cumulatividade e impor ao

administrado a necessidade de produção do que se denomina de “*prova diabólica*”.

Quanto à segunda infração (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária), reitera os argumentos trazidos na defesa, esclarecendo que, muito embora tenha se creditado de imposto referente a operações sujeitas ao regime da substituição tributária, efetuou os pagamentos quando das respectivas saídas, o que pretende provar por intermédio das cópias de fls. 5.137/5.138 e da Escrituração Fiscal Digital, cuja juntada requer à fl. 5.137.

Fornece endereço para correspondências processuais e pugna pela produção de provas, inclusive pericial, bem como pela improcedência de ambas as imputações (01/02). Subsidiariamente, pela conversão da primeira na multa de R\$ 460,00.

Conforme o documento de fls. 5.146/5.147, na pauta de julgamento do dia 11/06/2021, a 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência ao autuante, com as seguintes anotações:

“Na assentada de julgamento por videoconferência do dia 11 de junho de 2021, o sujeito passivo apresentou documentos relativos a duas operações auditadas [das sete declaradas pelos clientes como nunca devolvidas], os quais demonstram que os produtos objeto das devoluções autuadas foram devidamente acobertados por documentos fiscais de entrada e posteriormente revendidos, com numeração distinta.

Tendo em vista a comprovação da regularidade de pelo menos duas das sete devoluções em relação às quais as respectivas compradoras alegaram desconhecimento, esta 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), por meio de decisão COLEGIADA e unânime, decidiu converter o feito em diligência ao autuante e à repartição fiscal de origem, para que as seguintes medidas sejam adotadas:

AUTUANTE

- Intimar o sujeito passivo para apresentar, no prazo de 60 (sessenta) dias, as mesmas provas, relativamente a pelo menos 25% das operações por período fiscalizado, percentual ao qual se chegou também por meio de decisão COLEGIADA e unânime, uma vez que se está a tratar de milhares de operações.

- Deduzir da autuação os valores integrais referentes aos meses em que o recorrente conseguir apresentar o referido percentual de documentos.

- Deduzir da autuação apenas os valores referentes aos documentos acostados aos autos nos meses em que o autuado apresentar um percentual de documentos menor do que 25%, comparativamente ao total de operações de cada mês.

- Elaborar novos demonstrativos.

INSPETORIA

- Intimar o contribuinte, com a entrega mediante recibo de todos os papéis de trabalho, inclusive deste, para que se manifeste no prazo de 10 (dez) dias, caso queira. Na hipótese de o recorrente juntar ao PAF novos documentos ou demonstrativos, o auditor deverá ser cientificado, para que preste nova informação.

Por fim, sejam os autos encaminhados à Secretaria do Conselho, com vistas à adoção das medidas necessárias ao julgamento”.

O recorrente juntou petições às fls. 5.152 a 5.162 e 5.176 a 5.183, apresentando os percentuais requeridos pela CJF na solicitação de diligência (infração 01).

Informação fiscal juntada às fls. 5.196 a 5.198, com o resultado da diligência.

O contribuinte junta manifestação às fls. 5.218 a 5.234, afirmando ter comprovado as devoluções e posteriores vendas em percentuais muito superiores ao estabelecido pela Câmara, motivo pelo qual não mereceria crédito a conclusão a que chegou o auditor (de que há valor devido), o qual colaciona informação às fls. 5.239 a 5.255, sustentando a correção da diligência elaborada.

O PAF foi convertido em uma segunda diligência, em razão dos fatores abaixo dispostos:

“(…) Portanto, percebe-se que a CJF pediu uma análise percentual por períodos mensais, e não anual.

O PAF foi encaminhado para fiscal estranho ao feito, tendo em vista a aposentadoria da auditora (fl. 5.149).

Com vistas ao cumprimento da diligência, o defendente foi duas vezes intimado pelo Fisco (fls. 5.150 e 5.170; tendo em vista as lacunas nas primeiras informações prestadas (vide fl. 5.196)), após o que juntou petições com documentos e planilhas (fls. 5.152 a 5.156 e 5.176 a 5.188).

A diligência foi cumprida, o que se verifica nas informações de fls. 5.196 a 5.198 e 5.239 a 5.255, bem como nos documentos a elas anexados. Os trabalhos foram realizados pela Fiscalização a partir de planilhas e informações prestadas pelo recorrente.

Foi dito que os percentuais de consistência dos dados relativos às operações de devolução ficaram abaixo daqueles fixados pela CJF (25%), muito embora não tenha sido apresentado demonstrativo sintético, nos moldes daquele existente à fl. 03 dos presentes autos.

A Câmara havia requerido que, nos períodos mensais (meses) em que os percentuais de devoluções validadas fossem inferiores a 25%, não se afastasse a glosa como um todo, mas apenas aquela fração encontrada (18,25% em 2012 e 16,03% em 2013, consoante as informações de fls.5.253/5.254).

Por isso, na pauta suplementar de outubro de 2023, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) decidiu converter o feito na segunda diligência, para que o mencionado auditor estranho ao feito elabore levantamento sintético dos valores remanescentes.

A Inspeção deverá intimar o contribuinte, com a entrega mediante recibo de todos os papéis de trabalho, inclusive deste, para que se manifeste no prazo de 10 (dez) dias, caso queira. Na hipótese de o recorrente juntar ao PAF novos documentos ou demonstrativos, o auditor deverá ser cientificado, para que preste outra informação.

Por fim, sejam os autos encaminhados à Secretaria do Conselho, com vistas à adoção das medidas necessárias ao julgamento”.

Às fls. 5.269 a 5.271, o auditor fiscal estranho ao feito assinala que causa espécie um novo pedido de diligência pela 1ª CJF, que ignora todos os elementos de argumentação, exame, análise e demonstração anteriormente elaborados, para insistir na adoção de um procedimento fiscal que confronta a legislação.

Requer que as solicitações de diligências sejam elaboradas com a menção da base legal que as fundamenta, pois não encontra quais sejam aquela (base legal) relativa às duas (diligências) anteriores.

Às fls. 5.280 a 5.286, o sujeito passivo se insurge contra o posicionamento do diligente, que diz, à fl. 5.296, não ter nada a acrescentar.

Pautado para a sessão de julgamento do dia 13/11/2024, adiado para dia 14.11.2024, pedido de vistas para o dia 22.11.2024 e adiado para 11.12.2024. Presente o representante legal da recorrente, Dr^a Maria Eduarda Rocha, OAB/RJ 250.858.

VOTO

Todos os elementos necessários para a formação do convencimento dos membros deste colegiado estão presentes nos autos. Fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de perícia ou diligência.

O Recurso de Ofício resultou de ter sido julgada IMPROCEDENTE a infração 03, ao passo em que no Voluntário o sujeito passivo contestou a Decisão atinente às infrações 01/02.

As infrações 04 a 06 não foram impugnadas, tendo sido informado o respectivo recolhimento (fl. 5.128).

Passemos ao mérito da remessa necessária.

A terceira imputação cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito, no mês de janeiro de 2012 (operação de incorporação empresarial).

Segundo o relato da instância originária, a auditora informou o seguinte:

“Identificamos escrituração no Livro de Apuração do ICMS (fl. 04) de transferência de crédito fiscal sem apresentação do competente documento comprobatório daquela operação, no valor de R\$ 107.826,16, sendo devidamente intimado para comprovação daquele lançamento, não sido apresentado documento que comprovasse a sua regularidade. Anexo Livro de registro de Apuração do ICMS do ano de 2012, cópias autenticadas anexas”.

Na informação fiscal, à fl. 5.028, a atuante reconhece que é direito da incorporadora apurar os créditos da incorporada, nos termos do art. 1.116 do CC (Código Civil).

Todavia, para isso, seria necessária a emissão de uma nota fiscal, em cujo corpo deveria ser destacada a transferência do crédito, em decorrência da incorporação, o que não ocorreu. O recorrido apenas incluiu em seu livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) o saldo credor do tributo, sem transferir os estoques.

Concordo com a autoridade fiscal, pois legitimar o referido procedimento significa admitir a utilização de crédito sem respaldo documental, o que afronta a necessidade de segurança jurídica fiscal e viola o artigo 91 do RICMS/97, dispositivo de natureza cogente, em vigor quando da ocorrência.

“Art. 91. 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, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

Ademais, assim como lançou o valor ora exigido, o sujeito passivo poderia ter lançado qualquer outro, sem que o Estado restasse municiado dos elementos necessários à verificação da regularidade, situação que não deve prevalecer.

Decido pelo Provimento do Recurso de Ofício, ou seja, pela Procedência da infração 03.

Antes de ingressar na análise do Recurso Voluntário (infrações 01/02), cujas argumentações tomaram como fundamentos de fato os documentos fiscais de devolução/ entrada e a Escrituração Fiscal Digital, cumpre ressaltar que, com a infração 04, não impugnada; ou seja, de reconhecida PROCEDÊNCIA, constatou-se o uso de programa de processamento de dados com vistas a efetuar, na escrita, lançamentos de dados divergentes dos registrados em documentos fiscais.

A infração 01 foi objeto de duas diligências para verificar a verdadeira base de cálculo, deliberadamente não cumpridas pelo auditor fiscal estranho ao feito encarregado dos trabalhos.

No primeiro caso (infração 01 - uso indevido de crédito fiscal do ICMS, a título de devoluções de mercadorias efetuadas por consumidores finais, sem a devida comprovação), o recorrente alega ter deixado de observar meras obrigações instrumentais, uma vez que emitiu as notas de entrada.

De fato, há Decisões deste Conselho – a exemplo daquelas contidas nos Acórdãos CJF n^{os} 0260-12/15, 0313-12/15 e 0116-12/17 -, segundo as quais, a despeito da omissão no cumprimento das obrigações acessórias de que trata o art. 454 do RICMS/12, tal elemento não representa óbice ao creditamento.

“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”.

A autuante promoveu circularização - utilizando corretamente a referida técnica de auditoria -, colhendo sete declarações de clientes segundo os quais não devolveram qualquer bem adquirido do sujeito passivo.

Ocorre que, na assentada de julgamento por videoconferência do dia 11 de junho de 2021, o recorrente apresentou documentos relativos a duas operações das sete acima referidas, que demonstram que os produtos objeto das devoluções autuadas foram devidamente acobertados por documentos fiscais de entrada e posteriormente revendidos, com numeração distinta.

Tendo em vista a comprovação da regularidade de pelo menos duas das sete devoluções em relação às quais os respectivos compradores alegaram desconhecimento, esta 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), por meio de decisão COLEGIADA e unânime, decidiu converter o feito em diligência ao autuante, para que as seguintes medidas sejam adotadas:

- Intimar o sujeito passivo para apresentar, no prazo de 60 (sessenta) dias, as mesmas provas, relativamente a pelo menos 25% das operações por período fiscalizado, percentual ao qual se chegou também por meio de decisão COLEGIADA e unânime, uma vez que se está a tratar de milhares de operações.
- Deduzir da autuação os valores integrais referentes aos meses em que o recorrente conseguir apresentar o referido percentual de documentos.
- Deduzir da autuação apenas os valores referentes aos documentos acostados aos autos nos meses em que o autuado apresentar um percentual de documentos menor do que 25%, comparativamente ao total de operações de cada mês.
- Elaborar novos demonstrativos.

O auditor diligente, em um primeiro momento, apresentou o solicitado percentual por ano, e não por mês, como havia requerido a Câmara, o que ensejou a segunda conversão em diligência, na qual a autoridade fazendária assinalou que o que foi decidido por este órgão carece de fundamento legal.

Em virtude da impossibilidade de determinação da base de cálculo, julgo Nula a infração 01.

Relativamente à infração 02, que trata da utilização indevida de crédito fiscal, em razão da apropriação de imposto relativo a mercadorias sujeitas à substituição tributária (calçados, exercícios de 2012/2013), a tese da irresignação é de que as saídas respectivas ocorreram com tributação, o que logrou êxito em demonstrar com a juntada de documentos fiscais e planilhas de arrecadação.

No dia do julgamento do PAF, a 1ª CJF concedeu prazo ao contribuinte para apresentar os cupons fiscais de vendas a consumidores finais com a devida tributação e este o fez.

A segunda imputação, portanto, deve ser julgada Improcedente, remanescendo a multa de 60%.

Quanto à solicitação para que as comunicações processuais sejam feitas por meio dos advogados, nada impede que tal prática se efetive.

Contudo, desde que observados os artigos 108 a 110 do RPAF/99, especialmente aqueles relativos ao Domicílio Tributário Eletrônico - nenhuma irregularidade advirá no trâmite do feito.

Conforme bem ressaltado no Acórdão de base, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) - efetivada pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D -, a comunicação entre esta Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a dispensar qualquer outro meio.

Modificada a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL

do Recurso Voluntário, devendo o órgão fazendário competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

| INF | RESULTADO | VL HISTÓRICO | VL JULG.-JJF | VL JULG.-JJF | MULTA |
|--------------|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------|
| 01 | NULA/PROVIMENTO | 221.722,60 | 221.722,60 | 0,00 | 60% |
| 02 | PROC. PARTE/PROV. PARCIAL | 50.800,20 | 50.800,20 | 30.480,12 | ----- |
| 03 | PROCEDENTE/PROVIMENTO | 107.826,16 | 0,00 | 107.826,16 | 60% |
| 04 | PROCEDENTE | 27.600,00 | 27.600,00 | 27.600,00 | ----- |
| 05 | PROCEDENTE | 1.380,00 | 1.380,00 | 1.380,00 | ----- |
| 06 | PROCEDENTE | 84.684,00 | 84.684,00 | 84.684,00 | ----- |
| TOTAL | | 494.012,96 | 386.186,80 | 251.970,28 | |

VOTO DIVERGENTE (Recurso de Ofício)

Com o devido respeito, dirijo do entendimento do nobre relator em relação ao mérito do Recurso de Ofício da infração 01, que acusou o contribuinte de ter utilizado *indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de janeiro de 2012, no montante de R\$ 107.826,16, alegou inclusive ter identificado escrituração no Livro de Apuração do ICMS de transferência de crédito fiscal sem apresentação do competente documento comprobatório daquela operação.*

Importante salientar que a autuada, RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA., incorporou a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA, conforme a 4ª Alteração Contratual com Cessão de Quotas, Incorporação e Extinção, arquivada na Junta Comercial do Estado da Bahia (JUCEB) em 05/03/2012 (DOC. 03) e com a incorporação, a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. foi extinta, tornando-se uma filial da Impugnante (Incorporadora), que a sucedeu em todos os direitos, bens e obrigações, e deste modo, com pleno direito de se apropriar do crédito no valor de R\$ 107.826,16, visto que na ocasião da incorporação, a empresa SIUFHU'S COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. (incorporada) possuía saldo credor de ICMS neste valor, conforme Resumo de Apuração do Imposto do mês de fevereiro de 2012.

Como bem resumiu o Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, em seu voto no Acórdão nº 0089-12/18, referente ao Auto nº 298057.0004-15-9, lavrado contra o mesmo contribuinte ora autuado, ao qual me alinho quando assim expos:

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

“Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.”

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

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

“Apesar dos obstáculos apontados, não se questiona que a incorporada tem o direito de aproveitar os créditos regularmente escriturados, respeitados os ditames legais (como, por exemplo, o prazo decadencial de cinco anos, artigo 23, parágrafo único, da LC 87/96). Assim, como na incorporação a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, não faria sentido algum que isso não abarcasse os créditos de ICMS acumulados pela incorporada. Ademais, conquanto o CTN de fato não tenha tratado expressamente da matéria, tampouco ele vedou a sucessão em análise. Com isso, prevalece a sucessão também em relação aos créditos, seja como decorrência dos citados artigos 1.116 do Código Civil e 227 da Lei das S/A, seja por uma questão de decorrência lógica do próprio CTN, pois a responsabilidade pelos débitos (obrigações) associa-se, como contrapartida, a legitimidade dos créditos (direitos) (grifos acrescidos).

De fato, diferentemente da operação mercantil típica, quando o bem jurídico é transferido de uma pessoa

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

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

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

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

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

Ressalte-se que já existem jurisprudências nesta corte, no mesmo sentido, manifestado nos Acórdãos nº 0219-12/15 e 0100-12/17, conforme ementas abaixo.

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0219-12/15 EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. A acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, transferido de forma irregular de empresas incorporadas, não procede, pois, numa incorporação não é o crédito que é transferido, mas todos os direitos e obrigações da empresa incorporada (grifo acrescido). Igualmente, é incompatível à situação a acusação de falta de estorno de crédito. Não identificada a motivação da autuação. Existência de vícios insanáveis que fulminam o Auto de Infração. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0100-12/17 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração caracterizada. b) UTILIZAÇÃO IRREGULAR DE CRÉDITO FISCAL. MERCADORIAS EM QUE NÃO SE PROVOU O EFETIVO INGRESSO NO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. A emissão de nota fiscal complementar não se constitui como uma conduta ilícita, em si mesma, mas, pelo contrário, tem previsão no art. 309, § 6º do RICMS/12. Ademais, não há previsão regulamentar (embora seja recomendável) de indicação do número da nota fiscal originária, exceto para as remessas em consignação, conforme art. 334, inciso II, alínea “a”, item “4”. Infração elidida; c) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL UTILIZADO. Soa despropositado glosar os créditos fiscais da empresa sucessora, apenas pelo fato de não haver emitido nota fiscal, pois tal direito decorreu da lei e se operou tão logo foi registrado o ato mercantil na junta comercial, em 01/12/2012, independentemente do atendimento de qualquer outra condição. Infração insubsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. Rejeitadas arguições de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.”

Ademais, a alegação de que o procedimento adotado pelo sujeito passivo viola o artigo 91 do RICMS/97, não me pareceu razoável, pois tal dispositivo, como se lê abaixo, trata do direito ao crédito pelo recebimento de mercadorias ou prestação de serviços, o que não foi o caso no presente auto, que se refere ao direito ao crédito pelo ato de Incorporação, vejamos:

“Art. 91. 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, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado,

emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

Por fim, ainda analisando o tema Incorporação à luz do RICMS/97, temos que a empresa incorporadora apenas deve alterar o nome nos livros fiscais ficando com possíveis créditos ou débitos ali transcritos:

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.

(...)

*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.

Por tudo que foi exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298057.0007/14-0, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para recolher o imposto no valor de **R\$ 107.826,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 113.664,00** e multa pecuniária no valor **R\$30.480,12**, previstas nos incisos XIII-A, alíneas “b” e “j” e II, “d” do citado diploma legal, com os acréscimos previstos na Lei nº 9.837/05, devendo o órgão fazendário competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso de Ofício) – Conselheiros(as): Valdirene Pinto Lima, Evalda de Brito Gonçalves e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

VALDIRENE PINTO LIMA - VOTO DIVERGENTE
(Recurso de Ofício)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU - REPR. DA PGE/PROFIS