

A. I. Nº - 298921.0006/12-9
AUTUADO - FERNANDO MANUEL CASTRO DE AZEVEDO CRUZ & CIA. LTDA.
AUTUANTE - ARI SILVA COSTA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 26. 06. 2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0113-01/14

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO ANTERIOR DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. As operações de entradas. Presunção elidida apenas parcialmente. Infração subsistente em parte. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA NORMALMENTE. MULTA. Cabível a exigência de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido por antecipação, conforme o art. 42, II, "d", Lei nº 7.014/96. Autuado comprova o pagamento de parte da exigência. Infração subsistente em parte. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDORES FINAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. As notas fiscais de devolução diária, em nome do um determinado cliente, isoladamente, não servem como prova inequívoca do desfazimento do negócio, de forma a permitir o crédito fiscal, nos termos art. 653, § 2º, RICMS/BA. Infração caracterizada. 4. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Aplicação da multa de R\$ 140,00 por descumprimento de obrigação acessório não impugnada. Arguição de nulidade indeferida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/2012, para exigir ICMS e multa no valor de R\$271.883,46, em face às irregularidades apuradas e descritas da forma abaixo:

1. Falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2009. Valor R\$189.315,16, multa de 70%.
2. Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior

tributada normalmente, no período de junho/agosto e outubro 2008; agosto/dezembro 2009. Valor R\$2.661,64 e multa de 60%

3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, no período de janeiro/maio e dezembro 2008; janeiro/dezembro 2009. Valor R\$79.766,66 e multa de 60%.
4. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Valor da multa: R\$140,00, em dezembro 2009.

O autuado apresentou impugnação, fls. 360/371, arguindo a tempestividade das suas alegações, firmando que o processo administrativo fiscal encontra-se viciado, em três das infrações.

Argumentou que na infração 01, houve equívoco quanto da elaboração dos demonstrativos, nos códigos dos produtos, nas notas fiscais de entradas que não foram consideradas, além do preço médio atribuído.

Afirmou que ao elaborar o levantamento de estoque de 2009, não observou que a empresa, ao proceder os lançamentos no livro de Registro de Entrada e no Inventário, lançava alguns desses produtos, por questões operacionais, com código diverso daquele constante na NF de Aquisição. Pontua que diferenças significativa apontada nessa infração 1, decorreu desse fato. O mesmo produto, por questões organizacionais (como cor, numeração, tamanho, modelo), fora lançado no Livro de Registro de Entrada e no Inventário com código diverso, acarretando “confusão”.

Observou que ao proceder esse lançamento com código diverso, agiu com a mais absoluta boa-fé, procurando uma forma de facilitar sua organização interna, jamais imaginando que tal procedimento poderia acarretar as consequências, ora verificadas. Atesta que todos os produtos e códigos foram devidamente lançados e escriturados, comprovando que inexistiu a omissão apontada nos autos. Diz, exceto essa omissão, todo o ICMS incidente naquelas operações fora oportuna e integralmente pago, inexistindo qualquer valor adicional a ser pago ao Fisco Estadual, referente ao exercício de 2009. Anexa planilha 1, bem como Notas Fiscais a fim de demonstrar que a diferença apurada no quantitativo de estoque, representa um número considerável de produtos lançados com Código diverso, todos devidamente escriturados.

Discorreu sobre o princípio da verdade real ou material no processo administrativo, adunando que a Administração Pública deve ater-se à realidade dos fatos, desde que devidamente comprovados. Transcreve, nesse sentido, a doutrina de James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro, 3 Edição, Dialética, p. 179). Concluiu que o ICMS, que ora se pretende cobrar, acrescido de multa, não deve prosperar, posto que a diferença estão no lançamento dos códigos, mas, todos os produtos estão devidamente registrados e o ICMS totalmente pago.

Alegou ainda que o Fiscal deixou de considerar no demonstrativo uma série de notas fiscais que contribuíram para o surgimento da omissão, objeto de autuação. Descreve as notas fiscais nºs: 5959; 6200; 6911; 7546; 13764; 14148; 226208; 1552; 10152; 549128; 13856; 13673; 13415; 6358; 6377; 8338; 17269; 218; 15829; 17028; 7947; 7337; 7358; 7510 e 7678.

Com relação ao preço médio atribuído pelo Auditor, diz que foi utilizado o valor da venda da mercadoria em 2012, quando deveria, em se tratando de omissão de entrada, ser aquele do último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, no período considerado, conforme indica o art. 23 da Lei 7.014/96.

Concluiu que a infração não procede integralmente. Na dúvida, pediu que o PAF fosse remetido a ASTEC. Analisando os novos dados, ora acostados, pede que se proceda a revisão fiscal, viabilizando o perfeito exercício do direito de defesa.

No que se refere à infração 2, alegou que também houve equívoco da fiscalização, percebido ao compulsar o ANEXO II, bem como a Cópia do Livro de Registro de Entrada e os DAE's, ora anexados. Lista as Notas Fiscais nºs 8826, 10641, 62, 10152, 22801, 167, 181, 188 e 331, os valores pagos e a página do livro de entrada onde se encontram registras.

Alegou que também não deve prosperar a infração 03, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação. Frisou que todas as devoluções foram registradas, naquela oportunidade, de forma equivocada, porém verdadeiras. Explica que registrava as devoluções por dia, todas em nome do primeiro cliente que se dirigiu ao estabelecimento para realizar a primeira troca, em atenção ao que dispõe o art. 455 do Regulamento. Reproduziu o artigo. Exemplifica que, se o cliente "fulano de tal" comparecesse às 09:00 no estabelecimento para realizar a troca de um produto, todas as demais trocas daquele dia seriam registradas na nota fiscal daquele primeiro cliente. Diz que desconhecia, na época, a necessidade de se obter do consumidor uma declaração com indicação do motivo da devolução, fazendo constar o número da identidade de cada um. Apesar de hoje, ter plena consciência de que o procedimento adotado não encontra previsão integral no RICMS, não o fez por dolo ou qualquer intenção fraudulenta ou com intuito de beneficiar-se utilizando crédito indevido. Assevera que todas as trocas registradas, efetivamente existiram, tanto que de acordo com a planilha anexa (Anexo III), somente houve aumento significativo nas trocas nos meses festivos, como natal, dia das mães, dia dos pais, dia dos namorados, etc.

Firmou que para comprovar a sua intenção de proceder de forma correta, em 2011, passou a adotar um formulário para as devoluções (Doc. Anexo), intitulado de "Declaração de Devolução de Mercadorias", viabilizando cumprir fielmente o quanto determinado em regulamento.

Alegou presunção de inocência, da boa fé e da verdade material no PAF, entendendo que não pode ser prejudicado pela ocorrência de falha humana, ao registrar as devoluções, por dia, em documento único. Para comprovar o alegado, colocou à disposição do Fisco as Notas Fiscais de Devolução Originais (sendo inúmeras e colacioná-las ao processo dificultaria inclusive seu manuseio — motivo pelo qual colacionou apenas 1 mês), comprovando que a o dolo jamais existiu, e que as devoluções ocorreram efetivamente.

Disse ainda, caso se entenda que foi errôneo o seu proceder, quanto às devoluções, defende que a penalidade a ser aplicada é outra e não aquela aplicada pelo fiscal. Argui que invés de 17% de ICMS e mais multa de 60%, por se tratar de mero erro de procedimento, a penalidade aplicável ao caso concreto é a multa formal de R\$ 690,00 (art. 42, XIV-A, da Lei 7.014/96).

Insistiu que a imposição de penalidades tributárias, deve ser interpretada de forma a impor ao contribuinte o meio menos gravoso, devendo ser aplicada R\$ 690,00 apenas, já que se trata de um mero erro *in procedendo*; e não R\$ 79.766,66 consoante fez o Auditor, com acréscimo de multa de 60%. Isto em atenção ao que dispõem os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

O Auditor Fiscal prestou Informação Fiscal, fls. 590/597, destacando que se reportará da forma como o autuado abordou a sua defesa. Aduziu que não há vícios na autuação, que não necessita de revisão fiscal, que o contribuinte incorreu em erro grave, na utilização de códigos distintos para uma mesma mercadoria, fato irregular perante a legislação do ICMS.

Na infração 01, diz que algumas notas foram consideradas, outras já tinha sido lançadas; os preços médios são calculado pelos valores presentes nas Notas Fiscais e Inventário apresentadas nos arquivos magnéticos e nos livros fiscais da autuada.

Argumentou que o contribuinte é réu confesso nas questões dos códigos diversos e um absurdo esquivar-se com alegação de "*questões operacionais e organizacionais da empresa*". Rebateu, firmando que a lei é para ser cumprida e não pode ser alterada como deseja o autuado. Disse que não justifica a explicação de que houve boa fé e que não existiu dolo, não se podendo acatar seu demonstrativo do ANEXO I (fl. 383).

Admitiu o Fiscal que algumas das Notas Fiscais apontadas pelo autuado não foram consideradas e outras já tinham sido lançadas. Diz que, na sequência do ANEXO I da autuada, informa que todos os tópicos apresentados. Em relação ao preço médio, afirmou que se trata de mais um equívoco do contribuinte, pois o cálculo do preço médio é feito automaticamente pelo SAFA tomando como base

o método(UEPS), ou seja, as últimas Notas Fiscais de aquisição e/ou o Inventário. Asseverou que é um absurdo a afirmação do autuado de que o preço médio é o valor de etiqueta de 2012, não merecendo fé tal alegação.

Aduziu que explicará todos os equívocos e argumentos do autuado, seguindo a sequência do seu ANEXO I (fls. 382 a 535), observando que as anotações à mão foram feitas pelo contribuinte.

Ao final, disse que diante de tanta confusão nos códigos e demais irregularidades explicitadas acima, corrigiu o levantamento de estoques e o anexou à esta informação fiscal, reduzindo a exigência para R\$ 105.609,60, demonstrativos de fls. 598/602.

Com relação à infração 2, Anexo II do autuado (fls. 536 a 566), afirmou que não houve equívoco, como na infração 1, apenas algumas correções. As notas fiscais elencadas no anexo II (fls. 366 e 367) são procedentes e foram retiradas do demonstrativo fiscal; a grande maioria, no entanto, permaneceu porque não se pagou a antecipação parcial. Frisou que o demonstrativo corrigido será anexado à informação fiscal.

Sobre a infração 3, Anexo III (fls. 567 a 587), reiterou que o contribuinte é réu confesso com relação às devoluções, tinha plena consciência que incorreu nas irregularidades prevista no art. 653, RICMS BA. Observou que havia memoriais de cálculos nas notas fiscais de entrada com valores orçados, calculados e estimados, além de altíssimos, deduzindo que o contribuinte sabia o que estava fazendo. Afirmou que os indícios mostram uma criação de créditos, nas entradas. Entendeu que o essencial é que não cumpriu as formalidades do art. 653. Afirmou que o cerne da questão não é a devolução em si, mas porque existe uma previsão de como deve ser feita para se torne um fato jurídico, o que não foi cumprido.

Lembrou que o autuado era cliente de um escritório de contabilidade tradicional, incompatível a desculpa de que não conhecia do erro cometido. Firmou que não abordaria a aplicação da penalidade, pela falta de competência para discutir a legislação do ICMS. Chamou atenção que a empresa cometeu uma série de irregularidades e ainda requereu que lhe fosse aplicada apenas uma multa formal. Pediu a procedência do Auto de Infração.

Em nova manifestação, às fls. 641/648, agora sobre a Informação Fiscal prestada, às fls. 641/648, a autuado apresentou as seguintes contestações:

Sobre o preço médio atribuído, na infração 1, insistiu que para caracterizar a omissão de entrada, foi utilizado como preço médio O VALOR DE VENDA da mercadoria em 2012. Disse que pelas informações do fiscal, o sistema de nome SAFA é quem calcula o preço médio com base no sistema UEPS – Último a Entrar, Primeiro a Sair. Reiterou que o valor médio calculado pelo sistema está equivocado, violando expressamente dispositivo legal da Lei Estadual nº 7.014/96. Pediu seu encaminhamento para a ASTEC.

Sobre os códigos dos produtos, contestou a afirmação do autor de que o contribuinte violou de forma consciente os dispositivos. Aduziu, ainda que tenha procedido de forma diversa do que determina o regulamento do ICMS, a administração tributária está obrigada a agir em obediência ao princípio da verdade material. Transcreveu a posição de doutrina sobre o tema.

Disse que ao elaborar o demonstrativo fiscal, o Auditor avaliou apenas as notas fiscais das aquisições, não avaliando o argumento defensivo de que ao proceder aos lançamentos de tais notas no livro de entrada e de inventário, o fazia, por questões operacionais, com código diverso.

Na infração 03, alegou que as devoluções foram registradas de forma equivocada, porém, não existiu dolo e as devoluções foram verdadeiras. Reiterou as alegações anteriores, pedindo a transformação de exigência em penalidade acessória de R\$ 690,00.

Em nova Informação, fl. 651, sustentou o agente fiscal que, que após análise de toda manifestação, afirmou e consolidou a primeira informação (fls. 590 a 635) persistindo a sua procedência sobre este manifesto e quaisquer elementos novos que a defesa venha a apresentar.

Frisou que realizou uma ação de fiscalização responsável e relevante e que corrigiu alguns itens em função das alterações e incorreções do próprio contribuinte nos seus livros e documentos fiscais. Concluiu pela Procedência total do Auto de Infração.

Consta dos autos a informação de que a defesa do autuado foi manejada sem o acostamento da cópia utilizável, uma vez que aquela que foi encartada aos autos está corrompida. Informou a coordenação administrativa que o estabelecimento está na condição de INAPTO e não foi possível estabelecer contato com os seus sócios ou com seus advogados, fls. 660/665.

Os autos foram convertidos em diligência pelo órgão julgador, fls. 667/668, solicitando o acompanhamento do Inspetor Fazendário nos procedimentos, considerando a alegação reiterada do sujeito passivo de equívoco no levantamento de estoque por espécie de mercadorias, porque fora utilizado, na valoração da omissão de entradas, como preço médio, o valor das vendas das mercadorias, em 2012, em lugar do custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, no período considerado, conforme manda a legislação do ICMS.

O mesmo Auditor Fiscal autuante foi designado para desenvolver os trabalhos da diligência. Disse que intimou o contribuinte por duas vezes (dias 19.02.14 e 06.03.14) e foram apresentadas apenas as notas fiscais anexadas à diligência, documentos que confirmam a veracidade dos preços unitários utilizados no cálculo das omissões.

Confirma os esclarecimentos contidos na Informação Fiscal e os valores de preço médio das entradas (fls. 612/616), modificando apenas o número da nota fiscal do item 3971, nº 234068 e não 234088 (fl. 615). Conclui que não há alteração a ser feita no cálculo dos preços médios.

Intimado para conhecer do resultado da diligência, fls. 706/707, o sujeito passivo não apresentou novas manifestações.

VOTO

Auto de infração lavrado para constituir crédito tributário, em face à apuração de fatos tributários descritos e relatados na inicial dos autos, em valor que totaliza R\$ 271.883,46. Antes do mérito, cumpre apreciar as preliminares invocadas pelo sujeito passivo, ainda que de forma incidental.

Alega o autuado que houve equívoco na apuração das omissões nos estoques, em agressão ao princípio da verdade material, adunando que a Administração Pública deve ater-se à realidade dos fatos, desde que devidamente comprovados.

Pede diligência a cargo da ASTEC a fim de verificar o equívoco no valor médio calculado pelo sistema SAFA, em expressa violação à disposição da Lei Estadual nº 7.014/96.

Constatou em contrário. As infrações estão corretamente consignadas em relação aos fatos tributários, identificados como irregulares, não existindo nos autos qualquer erro ou víncio especificado no art. 18, do RPAF/BA, que possibilite a decretação de nulidade do lançamento de ofício. O sujeito pode exercer o contraditório e a plena defesa com os elementos de provas de que dispunha, sendo regularmente intimado, em diversos momentos processuais, para que interviesse nos autos, colaborando na busca da tão almejada verdade real.

Quando a apuração dos fatos careceu de complementação, esclarecimentos, o presente processo administrativo fiscal - PAF foi convertido em diligência, inclusive para verificar a alegação defensiva de equívoco no valor médio dos preços calculado pelo sistema SAFA. Do resultado, o sujeito passivo tomou ciência e não se manifestou. Não havendo, portanto, situações que inquinem o PAF à nulidade.

No mérito, cuida o presente lançamento de ofício de questionar a exigibilidade de ICMS decorrente das 04 infrações mencionadas e retro relatadas, que serão objeto da apreciação, nas linhas procedentes.

Na primeira infração, o levantamento das diferenças de entradas e saídas de mercadorias levou em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, das entradas tributáveis, com base na

presunção legal de que o sujeito passivo deixou de contabilizar tais entradas, efetuando os seus pagamentos com recursos provenientes de operações de saídas realizadas anteriormente e também não contabilizadas. Tudo conforme demonstrativos sintéticos, às fls. 13/17, além dos demais demonstrativos analíticos, todos acostados aos autos e totalizando a exigência de R\$189.315,16.

Na impugnação, o sujeito passivo arguiu que a fiscalização incorreu em vários equívocos, quando da apuração das omissões, seja nos códigos dos produtos, seja nas notas fiscais de entradas que não foram consideradas ou na forma de apuração do preço médio.

Quanto as notas fiscais de entradas que não foram consideradas, o Auditor Fiscal providenciou a correção, registrando os documentos que estiveram ausentes no levantamento inicial, refazendo-o, conforme os novos demonstrativos acostados aos autos, às fls. 598/602.

Com relação à forma de apurar o preço médio, utilizado no levantamento de estoques, a alegação defensiva foi da sua construção ao arrepio da lei, tomando-se o valor de venda de 2012 e não o preço do último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, no período considerado (art. 23 da Lei 7.014/96). Não tem razão o sujeito passivo. O preço médio dos produtos omitidos foi consignado, em conformidade com a legislação do ICMS, não obstante a utilização do sistema de fiscalização denominado SAFA.

Ainda assim, a fim de dirimir quais quer dúvidas, os autos foram convertidos em diligência, fls. 667/668, solicitando a efetiva confirmação se, os valores que formaram o preço médio estavam conforme a legislação do imposto e, em especial, a portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Intimado para apresentar as notas fiscais de aquisição que formariam o preço médio da auditoria de estoques em questão, confirmou-se os o acerto dos preços consignados no demonstrativo elaborado, antes, pelo Auditor Fiscal.

Inerente aos códigos dos produtos, o próprio autuado admite que ao proceder os lançamentos no livro de Registro de Entrada e no Inventário, lançava alguns desses produtos, por questões operacionais, com código diverso daquele constante na NF de aquisição. Explica que o mesmo produto em função da cor, numeração, tamanho, modelo, fora lançado no livro de Registro de Entrada e no Inventário com código diverso, acarretando “confusão”. Garante, outrossim, que agiu de boa-fé, procurando uma forma de facilitar sua organização interna, jamais imaginando as consequências, ora verificadas. Atesta, no entanto, que todos os produtos e códigos foram devidamente lançados e escriturados, comprovando que inexistiu a omissão apontada no auto.

O Auditor Fiscal argumenta que o contribuinte é réu confesso na alegação de “*questões operacionais e organizacionais da empresa*”, que não justifica a explicação de boa fé ou que não existiu dolo e não acata o seu demonstrativo do ANEXO I (fl. 383). Ainda assim, acatou as provas trazidas pelo autuado que regularizou a utilização dos códigos de diversos produtos, excluindo-os do demonstrativo de débito.

O levantamento quantitativo de estoque que se discute foi elaborado em observância às orientações contidas na Portaria 445/98; constatadas as omissões nas saídas e nas entradas das mercadorias selecionadas, fez-se a opção pelo valor que expressava o maior valor monetário, no caso concreto, as operações de entradas.

Assim, em se tratando de Levantamento quantitativo de Estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do contribuinte, além de ter à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, observo que o contribuinte não apresentou uma impugnação objetiva, que pudesse tangenciar os números apurados pela fiscalização. No caso, competiria ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos que indicassem todos os equívocos ou incorreções do levantamento fiscal. Sobretudo, em virtude da adoção de códigos diferentes na entrada e na saída da mesma mercadoria, ainda que aplicados, como solução gerencial engendrada pelo contribuinte autuado, no sentido de facilitar a comercialização dos seus produtos, urgindo,

contudo, um facilitador no controle de estoques, possibilitando uma correta leitura, no momento do seu fechamento. Portanto, sendo uma ferramenta utilizada para viabilizar os negócios e no gerenciamento de seus próprios estoques, em havendo quaisquer interferências na prática escolhida pela Auditoria Fiscal, caberia ao próprio autuado trazer aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que o contribuinte é que tinha o domínio desses elementos.

Em estrita observação ao princípio da verdade material, o Auditor Fiscal acatou todos os ajustes de códigos, cujas provas, o autuado trouxe aos autos, promovendo uma redução no valor inicialmente exigido, nessa infração 01, de R\$ 189.315,16 para R\$ 105.609,60, de acordo com os novos demonstrativos de fls. 598/602.

Ressalto que, conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Como a empresa recebeu cópia de todos os demonstrativos elaborados pela fiscalização, conforme recibo apostos nos mesmos, deveria juntar todos os documentos de provas da regularidade dos seus estoques que garante existir, fato que ocorreu apenas parcialmente, sendo acatado pela fiscalização. A infração é subsistente em parte, no valor de R\$ 105.609,60.

Na infração 02, exige-se multa percentual sobre o ICMS antecipação parcial, que não foi pago no momento oportuno, devidamente registradas na escrita fiscal e com saída posterior tributada normalmente, no valor de R\$2.661,64.

Alega o autuado que também houve equívoco da fiscalização, listando as Notas Fiscais n^{os} 8826, 10641, 62, 10152, 22801, 167, 181, 188 e 331, cujos valores foram pagos e registradas no livro registro de Entrada, desvrevendo as respectivas página.

Constatou que o Auditor Fiscal, em sua Informação Fiscal, contesta que não houve equívoco na infração 2, mas, procede algumas correções, uma vez que parte das notas fiscais elencadas pelo autuado foi, de fato, realizado o pagamento e estas foram excluídas do levantamento fiscal inicial. Remanescendo, no entanto, as demais notas fiscais discriminadas no novo demonstrativo de fls. 633/634, porque não houve pagamento do ICMS antecipação parcial, no momento de sua ocorrência, nos termos do art. 352-A, RICMS, aprovado pelo Decreto n^º 6.284/97; penalidade prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, Lei n^º 7.014/96.

Os valores da multa remanescentes: R\$45,48 (junho/08), R\$221,09 (julho/08), R\$292,16 (agosto/08), R\$225,24 (outubro/08), R\$27,46 (agosto/09), R\$262,08 (setembro/09), R\$234,62 (outubro/09), R\$157,93 (novembro/09), R\$367,07 (dezembro/09), totalizando R\$1.833,13

A infração 03 acusa o sujeito passivo de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem que houvesse a comprovação.

A arguição da defesa é que apesar do registro equivocado, as devoluções realmente existiram e, são, portanto, verdadeiras. Argumenta que reunia todas as devoluções do dia em nome do primeiro cliente que se dirigisse ao seu estabelecimento para realizar troca, conforme o disposto no art. 455, RICMS BA. Aduz que assim operava por desconhecer a orientação de o consumidor fazer uma declaração com indicação do motivo da devolução; que não agiu por dolo, intenção de fraude ou no intuito de beneficiar-se de crédito indevido. Observa que na planilha que anexou se percebe um aumento significativo de trocas nos períodos festivos de natal, dia das mães, dia dos pais, dia dos namorados, etc. Diz que a partir de 2011 adotou a *"Declaração de Devolução de Mercadorias"*, viabilizando fielmente a legislação.

O preposto do Fisco traz na sua Informação Fiscal que o sujeito passivo tinha plena consciência que estava incorrendo nas irregularidades prevista no art. 653, RICMS/BA, que constavam das notas fiscais de entrada memorias de cálculos com valores orçados, calculados e estimados, demonstrando os créditos aproveitados, não importando sua alegação de presunção de inocência, da boa fé. Diz

que existe uma previsão legal de como as devoluções devam ser feitas para se tornem um fato jurídico e o autuado não cumpriu a lei.

Examinando as peças do processo administrativo fiscal - PAF, no que respeita à essa infração 03, verifico que o Auditor Fiscal relacionou os créditos fiscais considerados indevidos, apontados na inicial dos autos, conforme consta de seu demonstrativo sintético de fls. 100/101, extraídos da escrita fiscal do contribuinte, livro Registro de Apuração de ICMS, provenientes das operações com CFOP 1.202 (devolução de venda de mercadoria adquirida, recebida de terceiros), além de constar na DMA (declaração e Apuração mensal do ICMS, em diversos períodos dos exercícios de 2008 e 2009, totalizando R\$79.766,66.

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

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

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

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

Isto porque, ao dispor sobre a devolução de mercadoria efetuada por pessoa não obrigada a emissão de nota fiscal, o RICMS-BA, no seu art. 653, assim dispõe:

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 (grifo nosso).

[...]

§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;

[...]

Conforme consignado no *caput* do artigo 653 do RICMS-BA, a legislação tributária estadual prevê a hipótese de utilização de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais, pessoa física ou pessoa jurídica não obrigada à emissão de nota fiscal. Todavia, o estabelecimento recebedor das devoluções deverá comprovar a efetividade dessas devoluções mediante o cumprimento das obrigações previstas no §2º transcrito acima.

No caso em tela, o autuado assevera que emitiu um único documento englobando as devoluções do dia, no nome do primeiro cliente que realizasse troca no estabelecimento, naquele dia, em atenção ao que dispõe o “*art. 455 do Regulamento*”. O exame desses documentos fiscais e de tais procedimentos evidenciam que eles, por si só, não atendem determinações contidas na legislação do ICMS. O atendimento de tais orientações é fundamental para se comprovar a devolução e, assim, resguardar a Fazenda Pública de prejuízos referentes a operações que não representem reais devoluções.

Mesmo o art. 455 (RICMS-12/BA, Decreto nº 13.780/12), ao qual faz referência o autuado, repete a mesma fórmula de orientações e procedimentos do art. 653 (RICMS-97/BA, Decreto nº 6.284/97), que devem ser adotados para que a utilização de crédito fiscal, nas devoluções de vendas, seja um direito do contribuinte. Portanto, não se tratam de exigências que se deva fazer menoscabo. Nas devoluções de mercadorias feitas por adquirente pessoa física ou pessoa jurídica, não obrigada à omissão de documentos fiscais, uma vez que esses adquirentes não emitem suas próprias notas fiscais referentes ao desfazimento dos seus negócios, é absolutamente necessário que haja autorização para que outro o faça em seu nome.

O procedimento adotado pelo contribuinte autuado e as notas fiscais de devolução acostadas aos autos não suprem a exigência prevista na norma, consistente na declaração assinada da pessoa que efetuou a devolução, com a indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade. Discordo, igualmente, do entendimento fiscal de que “*o cerne da questão não é a devolução em si, mas a previsão de como deve ser feita para se tornar um fato jurídico, que o autuado não cumpriu*”.

Os crédito são considerados indevidos porque o autuado não conseguiu provar a efetiva devolução das mercadorias em relação aos valores escriturados, não sendo razoável a alegação do volume de documentos. As notas fiscais, anexadas aos autos, isoladamente, cabível repetir, não servem como **prova inequívoca da devolução** e não se acomodam ao querer do legislador, uma vez que uma e a outra, nota fiscal de venda e nota fiscal de devolução, sendo emitidas pelo próprio contribuinte, precisaria do aval do titular de cada operação de devolução.

Cumpre ao autuado observar as orientações que comprovem as devoluções com a chamada “**prova inequívoca**”. Na eventual impossibilidade de obter a declaração das pessoas que não emitam suas próprias notas fiscais, nas operações de devolução de vendas, devem ser providenciados outros conjuntos de provas, à guisa de exemplo: o lançamento fiscal e contábil das operações de venda e o correspondente desfazimento; saída e retorno ao estoque da mesma mercadoria; extratos bancários, de cartões de créditos das operações, etc.

Entendo que a mera escrituração das operações, nos livros fiscais e mesmo o acostamento aos autos dos mapas de devolução (fls. 316/338) ou das notas fiscais devolução diária – CFOP 1202 (fls. 339/351) são insuficientes para elidir a acusação fiscal de utilização indevida de crédito fiscal, posto que tais documentos não traduzem, de fato, uma operação de circulação de mercadoria que implique validamente o sistema de débito e crédito do imposto. Ao decidir agir em desconformidade com o previsto na legislação, o autuado assumiu o ônus de seu procedimento irregular e não descaracterizou a exigência.

Impertinente ainda a alegação da aplicação de penalidade acessória, posto que, conforme a fiel indicação na inicial dos autos e a análise retro mencionada, o autuado incorreu na situação ensejadora da cobrança do imposto, nos termos do art. 653, §2º, RICMS BA e não houve qualquer menosprezo aos direitos do contribuinte, acorde discorrido preliminarmente. Infração subsistente no valor de R\$79.766,66.

Por derradeiro, a infração 04, multa por descumprimento da obrigação acessória, pela declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), no valor de R\$140,00, em dezembro 2009. Informa o Auditor Fiscal que a presente exigência tem origem nas “*infrações supra*”.

A Lei nº 7.014/96 prescreve a aplicação de penalidades pelas infrações à legislação do ICMS e a multa tipificada no art. 42, inciso XIII para a declaração incorreta de dados, conforme segue:

XVIII - R\$ 140,00(cento e quarenta reais)

(...)

c) em razão da omissão de dados ou da declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais exigidas através de formulários próprios;

O autuado é apenado por que declarou incorretamente os dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), no período de dezembro de 2009.

Trata-se de estabelecimento dedicado ao comércio varejista de artigos de vestuários, pagamento de ICMS na forma de conta corrente fiscal (regime normal) e obrigado a entrega de DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS, conforme art. 333, § 1º, II, RICMS BA.

Resta provado nos autos que declarou incorretamente os dados na DMA, conforme se observa das infrações retro referenciadas, confirmando o descumprimento da obrigação tributária acessória e o acerto da ação fiscal. Caracterizada a multa imposta no valor de R\$ 140,00;

Auto de infração PROCEDENTE EM PARTE.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298921.0006/12-9**, lavrado contra **FERNANDO MANUEL CASTRO DE AZEVEDO CRUZ & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$185.376,26**, acrescido das multas de 60% sobre R\$79.766,66 e 70% sobre R\$105.609,60, previstas no art. 42, incisos VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 1.973,13**, previstas nos incisos II, "d" e XVII, alínea "c", alterada pela Lei nº 8.534/02, ambas do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR