

PROCESSO - A. I. Nº 206837.0016/14-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTATUAL e SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
RECORRIDOS - SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTATUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0057-01/16
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/11/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C.J.F Nº 0141-12/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDORES FINAIS, SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO. A legislação prevê a possibilidade de nas devoluções de mercadorias feitas por pessoas físicas não obrigadas à emissão de Notas Fiscais o contribuinte creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída das mercadorias, desde que haja prova inequívoca da devolução. Não basta a pura e simples emissão de Nota Fiscal de entrada. A legislação estabelece como deve proceder o contribuinte. As regras regulamentares não foram atendidas neste caso. A infração está caracterizada. Mantido o lançamento. **b)** CRÉDITO FISCAL TRANSFERIDO DE FORMA IRREGULAR DE ESTABELECIMENTO DE OUTRA EMPRESA. Inexistência da infração reconhecida pela autoridade autuante. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE SAÍDAS. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. Inexistência da infração reconhecida pela autoridade autuante. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Imputação não elidida pelo contribuinte, que alegou, sem prova ou evidência, tratar-se de uniformes utilizados para o vestuário dos funcionários, sendo que uma das Notas Fiscais teria sido emitida com erro. De acordo com a Nota Fiscal apontada como exemplo, nela constam cabides e alarmes, que sem dúvida são bens de uso do estabelecimento, que se dedica ao comércio varejista de peças de vestuário, mas isso não muda o fulcro da imputação fiscal, pois as transferências de bens de uso ou consumo entre estabelecimentos da mesma empresa são tributáveis pelo ICMS, conforme previsão expressa do art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. Quanto à alegação de erro na emissão de Nota Fiscal, porque as quantidades que deveriam ser de unidades teriam indevidamente sido lançadas como milhares, o contribuinte não provou o erro, e se a Nota tivesse sido emitida com erro, deveria ter sido corrigido o erro. Lançamento mantido. 4. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 4% EM VEZ DE 12%. De acordo com a Nota Fiscal apresentada pela defesa, foi provado que a mercadoria tributada à alíquota de 4% havia sido importada. A legislação prevê que nas operações

interestaduais subsequentes à importação de mercadorias que não tenham sido objeto de industrialização a alíquota é de 4%. Mantidos, apenas, oito documentos fiscais que não se enquadram na hipótese alegada pela recorrente. Infração parcialmente elidida. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. DIFERENÇAS TANTO DE ENTRADAS QUANTO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE AS DIFERENÇAS DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. Apontada a existência de inúmeros erros, sem que a autoridade fiscal contestasse a defesa. Embora essa omissão da autoridade autuante fosse passível de saneamento, na informação fiscal foi revelado um aspecto que torna inteiramente imprestável o levantamento: informa o autuante que, ao efetuar a fiscalização, houve um conjunto de dificuldades preliminares, e uma delas foi o fato de o contribuinte adotar códigos diferentes para a mesma mercadoria – um código para as entradas e outro para as saídas –, e, além disso, existem até mais de 3 códigos para o mesmo tipo de mercadoria com descrição idêntica, havendo ainda códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde 9 até códigos com 13 dígitos. Isto significa que os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte não estavam regulares, tanto assim que o contribuinte foi autuado por isso em outro item do Auto. Se o contribuinte não apresenta os arquivos magnéticos, ou se os apresenta de forma inadequada, o procedimento fiscal correto é o previsto no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96 – multa por falta de entrega dos arquivos. A legislação prevê que o contribuinte deve ser intimado para corrigir os arquivos apresentados com inconsistência, sendo que, se não atender à intimação ou se, mesmo atendendo, persistirem inconsistências, a multa é agravada. Tal penalidade existe para que o contribuinte seja levado a cumprir a obrigação de apresentar os arquivos de forma correta, porém, se ele não os apresenta ou os apresenta incompletos ou de forma incorreta, tudo o que o fisco pode fazer é aplicar a referida penalidade. Não pode o fisco, sabendo, de antemão, que os arquivos estão imprestáveis, mesmo assim trabalhar com eles na elaboração de levantamento quantitativo de estoques, pois fatalmente o levantamento resultará errado. Lançamentos nulos, por inobservância do devido procedimento legal, além de vícios de forma e conteúdo, implicando falta de certeza e liquidez. 6. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. MULTA PERCENTUAL. FALTA DE PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER ANTECIPADO. Infração inexistente. O que ocorreu foi que o contribuinte, em vez de pagar o imposto no mês seguinte ao da entrada

das mercadorias no estabelecimento, efetuou os pagamentos levando em conta as datas da emissão das Notas Fiscais pelos fornecedores. Lançamento indevido.

7. ARBITRAMENTO. DECLARAÇÃO, NOS DOCUMENTOS FISCAIS, DE VALORES NOTORIAMENTE INFERIORES AOS PREÇOS CORRENTES DAS MERCADORIAS. De acordo com o art. 22 da Lei nº 7.014/96, para aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS deve-se atentar para dois aspectos: motivo do arbitramento (“caput” e incisos do artigo) e método a ser adotado no arbitramento (§ 1º). Contradições na descrição da infração e na informação fiscal. Lançamento nulo por vício material (falta de motivo para o arbitramento) e também por vício formal (adoção de método não previsto na legislação). Súmula nº 4 do CONSEF.

8. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. Reduzido, de ofício, o valor da multa relativa à falta de registro de entradas de mercadorias das operações tributáveis, para adequação do seu percentual em função da alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, cuja multa passou de 10% para 1%, considerando-se que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito, em se tratando de ato não definitivamente julgado, quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

9. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ADOÇÃO DO MESMO CÓDIGO PARA MAIS DE UM ITEM DE MERCADORIA OU SERVIÇO SIMULTANEAMENTE, EM UM MESMO EXERCÍCIO. Embora conste na descrição da infração que teria havido a adoção de diferentes códigos para mercadorias cuja descrição é igual, sendo um código utilizado para as entradas e outro para as saídas, o que teria sido detectado em 707 códigos de mercadorias no exercício de 2012 e 3.203 códigos no exercício de 2013, não foi feita prova ou demonstração de um caso sequer. Lançamento nulo por falta de certeza e liquidez. Não acatada a alegação de que as multas aplicadas são desproporcionais e abusivas e têm caráter confiscatório, pois não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou inconstitucionalidade do direito posto. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator das classes empresariais. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 1ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0057-01/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206837.0016/14-9, lavrado em 16/03/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$866.712,89, relativos às infrações a seguir especificadas.

Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devoluções de mercadorias efetuadas por consumidores finais, sem a devida comprovação, sendo glosado crédito no valor de R\$33.730,58, com multa de 60%. Adendo: “O contribuinte não observou os procedimentos legais previstos na legislação do ICMS para devoluções efetuadas por consumidores, evidenciando a intencional tentativa de dificultar o próprio exame. Tal procedimento esteve presente nas práticas das outras unidades do grupo, onde se chegou a não disponibilização das Notas Fiscais de Entradas, frise-se, nenhuma das notas fiscais de devolução, esteve acompanhada da declaração assinada pelo consumidor final responsável pela devolução. Aliado a não presença das NF-e Entradas de Devoluções, foi marcante o silêncio quando da imputação da infração. Além da ausência de menção aos documentos fiscais originários (Cupom Fiscal), que deve ser anexado o Cupom Fiscal original ou Xerox do mesmo, quando se tratar de devolução parcial, é essencial, insiste-se, como crucial, o apensar de Declaração assinada pelo consumidor que efetua a devolução, conforme dispõe o Art. 653 do RICMS/BA até mar/2012 e Art. 454 do novo RICMS/BA. Mesmo notificado da ausência de tais documentos, o contribuinte não se pronunciou, assim as ausências de tais elementos levaram a glosa total do ICMS utilizado como crédito” [sic].

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS transferido de forma irregular de estabelecimento de outra empresa, sendo glosado crédito no valor de R\$23.990,07, com multa de 60%. Adendo: “O contribuinte no exercício de 2011 escriturou Notas Fiscais de Entradas a título de Devolução de mercadorias remetidas em Transferências para a Unidade (Filial do Grupo) de CGC 43.470.566/0020-52, sem que tivesse ocorrido anteriormente qualquer Transferência para a Unidade cujo CGC é mencionado acima. No exame foram consideradas as Devoluções (CFOP 1209) e as Transferências dos CFOP 5151 e 5152. Evidenciou uma prática de gerar créditos, aproveitando do fato de que o grupo controla a movimentação e emissão de notas fiscais das demais unidades. Em razão do que foi detectado, considerou-se que houve a simulação de uma operação comercial, sendo glosado créditos de ICMS das notas fiscais relacionadas, conforme planilha 3, no valor de R\$14.122,62. As mencionadas foram efetivamente escrituradas no Livro de Entradas, frise, entretanto, decorrem de Devolução sem que tivesse ocorrido anteriormente uma remessa a título de Transferência. Semelhante prática foi efetuada nos exercícios de 2012, o que resultou em uma glosa de crédito de ICMS no valor de R\$6.658,18. Curiosamente tal procedimento, novamente apenas ocorreu com a filial de CGC 43.470.566/0020-52. Adotou-se como procedimento mapear todas as remessas a título de Transferências, assim como todas as Devoluções a título de Transferências, efetuando a glosa dos valores que excediam a remessa. Para isso, foi considerado o exercício fechado, ou seja, as operações efetuadas dentro do exercício examinado. Nas operações de Transferências e Devolução de Transferências examinadas no ano de 2013, foi detectada a mesma prática, decorrente após elaboração de planilha para o exercício, foi efetuado a glosa de crédito de ICMS de R\$3.209,27. No exercício em questão, a irregularidade com as operações realizadas para a filial de CGC 43.470.566/0043-49. O procedimento adotado foi de glosar as diferenças sempre que as Devoluções (CFOP 1209) no exercício foram maiores que as Transferências efetuadas no mesmo período (CFOP 5151 e 5152)” [sic].

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, sendo lançado tributo no valor de R\$955,55, com multa de 100%. Adendo: “O Não foi identificado a escrituração das Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas autorizadas de nos 888, 889 e 890. Notas pontuais, de pequeno valor, possivelmente fruto de falhas na escrituração” [sic].

Infração 04: Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, sendo lançado tributo no valor de R\$25.393,71, com multa de 60%. Adendo: “Contribuinte emitiu notas fiscais cujos itens são mercadorias passíveis de tributação tendo atribuído o CFOP 6557 (Transferência de material de uso e consumo), fazendo a escrituração das mencionadas notas fiscais com mercadorias não tributadas. Todas as Notas Fiscais foram emitidas para a Matriz CGC 43.470.566/0001-90. Tal procedimento foi efetuado no exercício de 2012 e 2013, conforme Planilha 5, onde são relacionados os dados de identificação das notas fiscais e dos itens presentes nas mencionadas notas. As mencionadas Notas Fiscais foram escrituradas no Livro de Saídas, entretanto sem destaque de ICMS, com a conseqüente omissão no recolhimento do ICMS devido” [sic].

Infração 05: Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo lançado imposto no valor de R\$2.679,13, com multa de 60%. Adendo: “Contribuinte emitiu notas fiscais de Saídas com a atribuição da alíquota de 4% quando a alíquota prevista na legislação é da ordem de 12%. Tal ocorrência apenas ocorreu no exercício de 2013, conforme Planilha (6), as mencionadas notas fiscais relacionadas foram identificadas como escrituradas no respectivo de Livro de Saídas produzido a partir dos arquivos de EFD” [sic].

Infração 06: Falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [leia-se: omissão de saídas de mercadorias, haja vista a constatação da falta de registro tanto de entradas como de saídas de mercadorias], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2011), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$46.502,85, com multas de 100%. Adendo: “O contribuinte adotou uma prática específica visando dificultar a apuração da movimentação de estoques de mercadorias. Tal

prática envolveu o cadastramento de Códigos Diferentes para a mesma descrição de cada item de mercadoria. Desse modo, conforme pode ser verificado, nos documentos fiscais, nos relatórios gerados a partir dos arquivos magnéticos foi utilizado um Código de mercadorias para registro das Entradas e outro Código para registro das operações de Saídas. Tal procedimento além de incorreto, ilegal e inadequado resultou na penalização formal, cuja descrição é efetuado em tópico específico (Infração 16.10.07). O contribuinte não adotou impedida que fosse possível a confrontação das Entradas com as Saídas. De modo recorrente, não apresentou em qualquer dos exercícios os Registros R74 que informam os dados relativos ao Livro de Inventário. Após intimação formal, os registros R74 foram apresentados, ainda assim apresentando inconsistências entre o Código atribuído aos Itens de Mercadorias, ou mesmo, a atribuição de quantidade incompatível com a quantidade constante no Livro de Inventário. Tal cenário exigiu o exame, a análise e a identificação de um maneira operacional, clara, transparente e passível de verificação por parte do contribuinte, que levasse a realização da Auditoria de Estoques em exercício fechado. Para tanto foi gerado inúmeras planilhas em Excel, abertas para consultas e verificações previamente encaminhadas ao contribuinte para que pudesse se manifestar. Importante esclarecer que além de não se pronunciar, não apresentar questionamentos aos procedimentos, o que levou a consideração da não intenção do contribuinte em se posicionar. O procedimento adotado mostrou-se complexo, em razão disso optou-se por gerar planilhas para cada uma das etapas de cálculo. Os problemas principais enfrentados já mencionados decorrem de uso de Códigos de Mercadorias diferentes para emissão e registro das operações de Entradas e de Saídas. Não apresentação dos registros R74, ou apresentação com inconsistências e falhas quando correlacionado com o Livro de Inventário. Utilização de códigos que variavam de 9 (nove) a 12 (doze) dígitos. Uso de Códigos distintos para mercadorias com a mesma descrição. Utilização de “pontos” ou “letras” em alguns dos Códigos. Frente às tais práticas, de modo didático, foram geradas planilhas que padronizavam o tamanho do Código, retirava a presença de letras ou de pontos, aglutinação de itens em razão do tamanho dos códigos ou das descrições. Todos os passos e etapas, todas as planilhas estiveram de posse do contribuinte. Tomando como exemplo o exercício de 2011 e o principal relatório, o qual está respaldado por 11 (onze) outros relatórios, refiro-me ao Relatório “707 Demonstrativo da Apuração das Omissões” é possível verificar e detectar a existências das mencionadas práticas, também presentes no Livro de Inventário, nos Cupons Fiscais e nas Notas Fiscais. Em algumas situações foi identificado a existência de até 3 (três) Códigos para Itens de Descrição idêntica. No mencionado demonstrativo verifica-se que para o ano de 2011 de um quantitativo de 1.075 Itens, 707 deles continham distinções como à letra “P” ou mesmo apenas “.”. Se for examinado o exercício de 2012, tomando por base o Relatório 707 será constatado que para 6.937 itens de mercadorias cadastrados e utilizado nas operações comerciais e no Livro de Inventário há 3.203 que contém a letra “P”; “M” ou apenas “.”, por consequência os itens não eram passíveis de correlação e cruzamento das Entradas com as Saídas. Um dos expedientes do contribuinte, como dito foi à adoção de Códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde 9 (nove) dígitos até Códigos com 13 (treze) dígitos. O procedimento de uniformizar o tamanho do campo “dígito” permitiu chegar às diferenças apresentadas as quais não foram objeto de questionamento ou esclarecimentos por parte do contribuinte, certamente, sem a padronização do tamanho dos Códigos, possivelmente as omissões seriam de um patamar elevado. O contribuinte foi informado dos procedimentos adotados e teve as suas dúvidas esclarecidas quando sinalizou as mesmas. Foi apurado uma Omissão decorrente da auditoria de estoques de um ICMS devido da ordem de R\$702,23 (exercício de 2011), período pequeno, por se tratar do exercício inicial das operações comerciais e R\$45.800,62 (exercício de 2012)” [sic].

Infração 07: Falta de recolhimento de ICMS constatado [constatada] pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias [mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado – 2013], sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, tendo sido lançado tributo no valor de R\$496.665,77, com multa de 100%. Adendo: “O contribuinte para o exercício apresentou práticas similares aos anos anteriores, sendo que a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital – EFD impediu o procedimento adotado nos anos anteriores de uso de diferentes códigos de mercadorias para as Entradas e para as Saídas. As exigências da EFD de maior rigor e que impediam ajustes via código levaram a uma maior precisão da apuração de estoque, já que não se fez necessário a aglutinação de itens em razão da variação no número de códigos atribuídos aos itens de mercadorias. Para apuração das diferenças e omissões, o procedimento adotado, assim foi gerado um arquivo padrão Excel contendo 8 (oito) planilhas que desdobram os procedimentos adotados aglutinando todas as Entradas; todas as Saídas; Inventário Inicial; Inventário Final; Preço Médio de Entradas e de Saídas. Todas as informações foram obtidas a partir da EFD apresentada pelo contribuinte e confrontada com as bases de dados da SEFAZ. Para o exercício de 2013 foi apurado uma omissão de ICMS da ordem de R\$496.665,77” [sic].

[...]

Infração 10: “Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser 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” – multa de R\$24.333,58. Adendo: “O contribuinte adotou como procedimento o recolhimento da Antecipação Parcial ignorando a efetiva data da escrituração fiscal das notas fiscais de Entradas. Foi considerado que o procedimento fere a legislação, ou seja, recolhimento a maior em determinado mês não supre o não

recolhimento anterior ou mesmo posterior. Frise que o contribuinte utilizou o crédito de todos os valores recolhidos a título de antecipação parcial no Conta Corrente do ICMS. A infração cometida ensejou a aplicação de multa formal diante do não recolhimento dos períodos devidos, afinal a apuração do ICMS é mensal, não sendo permitido a realização de apuração do ICMS em período distinto a escrituração fiscal das notas fiscais” [sic].

Infração 11: Falta de pagamento de ICMS apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores aos preços correntes das mercadorias, sendo lançado imposto no valor de R\$85.118,55, com multa de 100%. Adendo: “Nos procedimentos iniciais de Auditoria foi detectada nas Saídas via ECF itens com variação expressiva, muito deles, com Preço de Saída abaixo do Preço de Entradas. Foi gerado um arquivo padrão Excel intitulado ‘1 Shoulder Shopping Litoral Norte Itens MVA (-) 2012’ e ‘2 Shoulder Shopping Litoral Norte Itens MVA (-) 2013’ que detalham a identificação das inconsistências nos preços de saídas de mercadorias. Foi considerado para análise o Preço Médio de Saídas (Planilha 1 do mencionado arquivo); o Preço Médio de Entradas (Planilha 2); Itens com MVA negativo ou Zero que foram objeto de cálculo para cobrança do ICMS após aplicação do MVA médio detectado (Planilha 3). Constatou-se que frente ao número de itens comercializados com preços muito abaixo do preço de vendas e até do preço de transferência da mercadoria, havia evidências de preços incompatíveis com uma lógica comercial. As Planilhas detalham de modo separadamente como foi identificado e calculado o MVA. Cabe esclarecer que as movimentação de mercadorias via ECF, objeto de exame considerou todos os Itens de Mercadorias com vendas através ECF. O MVA praticado de alguns Itens de Mercadorias, identificado MVA da ordem de 233%; 139% 66,7%. O MVA médio dos Itens comercializados foi da ordem de 360% no ano de 2012 e de 177,6% no ano de 2013. Foi aplicado o MVA de 0,742 para o ano de 2012 e de 0,397 para o ano de 2013” [sic].

Infração 12: Falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [leia-se: mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$126,90, equivalente a 10% das entradas não registradas. Adendo: “Contribuinte deixou de escriturar notas fiscais de Entradas, conforme Planilha (15)” [sic].

[...]

Infração 15: Adoção do mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício fiscal, sendo aplicadas três multas de R\$27.600,00, relativamente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, totalizando R\$82.800,00. Adendo: “Já assinalado a incorreta e intencional procedimento ao adotar diferentes códigos para mercadorias cuja descrição é igual, sendo um código utilizado para as Entradas e outro para as saídas. Foi detectado tal expediente em 707 códigos de mercadorias no exercício de 2012 e 3.203 códigos no exercício de 2013. Os relatórios de análise dos Arquivos Magnéticos e da Escrituração Fiscal Digital - EFD possibilita verificar e constatar a existência de tal irregularidade. A legislação aponta uma multa formal da ordem de R\$1.380,00 por item de mercadoria onde tal procedimento ocorreu, tal penalidade elevado tenciona inibir tal prática, ainda assim e considerado seja o impacto da multa caso fosse considerado a quantidade de itens de mercadorias que infringem a legislação, optou-se a título educativo de aplicar a multa correspondente a 20 (vinte) itens” [sic].

[...]

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 05/04/2016 (fls. 391 a 427) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Este Auto de Infração comporta 16 lançamentos. O contribuinte declarou na abertura da defesa que efetuará o pagamento dos lançamentos dos itens 8º, 9º, 12, 13, 14 e 16, com os descontos legalmente previstos, e impugnou os itens 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 10, 11 e 15.

O lançamento do item 1º diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devoluções de mercadorias efetuadas por consumidores finais, sem a devida comprovação.

Trata-se de devoluções efetuadas por consumidores, pessoas físicas, não obrigadas à emissão de documentos fiscais, situação em que cabe à própria empresa varejista emitir a documentação fiscal da devolução e proceder aos devidos controles. Os fatos ocorreram na vigência do anterior e do atual RICMS. No anterior, a matéria era disciplinada no art. 653, e no Regulamento atual, nos arts. 454-455. Esses dispositivos preveem a possibilidade de nessa situação o contribuinte creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução. Não basta a pura e simples emissão de Nota Fiscal de entrada. Os dispositivos citados estabelecem como deve proceder o contribuinte. As regras regulamentares não foram atendidas neste caso. A infração está caracterizada. Mantenho o lançamento.

No lançamento do item 2º, a imputação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS transferido de forma irregular de estabelecimento de outra empresa. Ao prestar a informação, o fiscal autuante declarou que, após o exame dos elementos apontados pelo contribuinte, verificou a procedência das alegações e argumentos da defesa. Sendo assim, acato a conclusão manifestada pela autoridade autuante. Lançamento insubsistente.

Cuida o item 3º da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Tal como no caso do item anterior, o fiscal autuante, na informação

prestada, declarou que, após o exame dos elementos apontados pelo contribuinte, verificou a procedência das alegações e argumentos da defesa. Também acato a conclusão manifestada pela autoridade fiscal. Lançamento insubsistente.

Acusa o item 4º a falta de recolhimento de ICMS em razão de o contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

O contribuinte alega que se trata de uniformes utilizados para o vestuário dos funcionários, sendo que uma das Notas Fiscais foi emitida sob patente erro de fato, porquanto as quantidades foram computadas por milhar, quando deveriam ser por unidades.

Conforme rebateu o autuante na informação fiscal, a unidade fabril do “grupo” está sediada em Mato Grosso, não fazendo sentido a transferência, da Bahia para São Paulo, de 10.000 calças, camisas e camisetas a título de transferência de material de uso e consumo da própria empresa. O mais provável é que se trate de uniformes para terceiros, ou seja, dos consumidores finais.

A defesa alega que o autuante, ao acusar a prática de operações tributáveis como sendo não tributáveis, interpretou, “sponte sua”, que as Notas Fiscais autuadas teriam por objeto itens supostamente tributáveis, e argumenta que os bens cuja circulação é retratada naqueles documentos se referem a material de uso e consumo do estabelecimento, dando como exemplos cabides, alarmes, etc. Alega que os itens considerados são destituídos de qualquer viés comercial, sendo portanto descabida a afirmação de que a empresa teria promovido a circulação de mercadorias tributáveis para se omitir de qualquer recolhimento.

Realmente, de acordo com a Nota Fiscal apontada como exemplo, nela constam cabides e alarmes, que sem dúvida são bens de uso do estabelecimento, que se dedica ao comércio varejista de peças de vestuário: os cabides destinam-se à exposição das peças, e os alarmes são dispositivos que são postos nas mercadorias para evitar furtos. Ocorre que isso não muda o fulcro da imputação fiscal, pois as transferências de bens de uso ou consumo entre estabelecimentos da mesma empresa são tributáveis pelo ICMS, conforme previsão expressa do art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Quanto à alegação de que a Nota Fiscal Eletrônica nº 124 conteria um erro, porque as quantidades que deveriam ser de unidades teriam indevidamente sido lançadas como milhares, o contribuinte não provou o erro. Se a Nota estivesse errada, a empresa certamente teria corrigido o erro.

Mantenho o lançamento do item 4º.

O lançamento do item 5º refere-se a recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias – aplicação da alíquota de 4% em vez de 12%.

O autuado reclama que o fiscal autuante se olvidou que o Senado Federal, por meio da Resolução nº 13/2012, fixou a alíquota de 4% para as operações interestaduais subsequentes à importação de mercadorias que não tenham sido objeto de industrialização, situação em que se enquadram as mercadorias das operações autuadas. Juntou provas.

No Auto, o fato foi enquadrado nos arts. 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96. A alíquota de 4%, adotada pelo autuado, é prevista no art. 15, inciso III, alínea “b”, item 1:

“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

*.....
III - 4% (quatro por cento):*

*.....
b) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro (redação à época dos fatos):*

- 1. não tenham sido submetidos a processo de industrialização;*
- 2. ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).”*

De acordo com a Nota Fiscal nº 781, apresentada pela defesa, o autuado observa que a única mercadoria tributada à alíquota de 4% foi “Pulseira Corrente Neon A7050”, que tem por código 1222640060082. O autuado provou que essa mercadoria havia sido importada através da Nota Fiscal nº 20465.

A Nota Fiscal nº 781 documenta uma operação interestadual. A legislação prevê que nas operações interestaduais subsequentes à importação de mercadorias que não tenham sido objeto de industrialização a alíquota é de 4%.

O lançamento do item 5º é indevido.

Os valores lançados nos itens 6º e 7º foram apurados em levantamento quantitativo de estoques por espécies de

mercadorias. No item 6º, a descrição do fato, feita em linguagem inadequada, acusa omissão de saídas de mercadorias “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” – leia-se: omissão de saídas de mercadorias, haja vista a constatação da falta de registro tanto de entradas como de saídas de mercadorias –, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário – o das saídas tributáveis (exercício de 2011). Já no caso do item 7º, a imputação diz respeito igualmente a diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos (receitas) provenientes de operações de saídas de mercadorias (vendas) realizadas anteriormente e também não contabilizadas, sendo que, embora não seja dito na descrição do fato, como devia, as diferenças foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias (exercício de 2013).

O contribuinte reclamou na defesa que os demonstrativos fiscais partem de estoques iniciais e finais equivocados, apesar de os livros de inventário terem sido apresentados à fiscalização.

O autuante nada disse na informação fiscal com relação a essa reclamação do contribuinte.

O contribuinte também reclamou que nos levantamentos fiscais foram criadas duas ou mais linhas de controle para uma mesma mercadoria em diversas situações, quando o correto seria a elaboração de uma única linha de controle de entradas e saídas para cada mercadoria específica, o que gerou distorções no levantamento realizado pela fiscalização.

Também quanto a esse aspecto o autuante nada disse na informação fiscal.

O contribuinte deu vários exemplos de erros. Primeiro exemplo: com relação à mercadoria do código 131041002, observa que o demonstrativo fiscal se refere à Nota Fiscal nº 46356, indicando que a operação teria envolvido 1.800 unidades da mercadoria do código 131041002, mas ocorre que a referida Nota Fiscal nº 46356 (doc.12, em CD anexo) teve por objeto a transferência de apenas 18 unidades da mercadoria do código 131041002, ou seja, o levantamento fiscal multiplicou por 1.000 a quantidade efetivamente transferida, distorcendo o valor total da autuação.

O fiscal, na informação, nada disse.

Segundo exemplo: a Nota Fiscal nº 47203 foi indicada erroneamente na planilha fiscal, computando a entrada de 1.600 unidades da mercadoria código 131041002, pois a referida Nota Fiscal nº 47203 (doc. 12, em CD anexo) teve por objeto a transferência de apenas 8 unidades da mercadoria do código 131041002, ou seja, o levantamento fiscal multiplicou por 2.000 a quantidade efetivamente transferida de itens da mercadoria código 131041002 objeto da referida Nota Fiscal nº 47203.

O fiscal, na informação, nada disse quanto a essa questão.

Terceiro exemplo: a Nota Fiscal nº 48130 foi lançada erroneamente, ao computar a entrada de 2.600 unidades da mercadoria do código 131041002, haja vista que a referida Nota Fiscal nº 48130 (doc. 12, em CD anexo) teve por objeto a transferência de apenas 13 unidades da mercadoria do código 131041002, ou seja, o levantamento fiscal multiplicou por 2.000 a quantidade efetivamente transferida de itens da mercadoria do código 131041002 objeto da referida Nota Fiscal nº 48130.

O fiscal, na informação, nada disse quanto a essa questão.

Quarto exemplo: no caso da mercadoria com código 132011122, consta na planilha fiscal (doc. 11, em CD anexo) que a empresa teria omitido 929 peças daquela mercadoria, sendo que a referida planilha aponta a Nota Fiscal nº 45902, indicando que a operação seria relativa a 100 unidades da mercadoria do código 132011122, mas ocorre que a referida Nota Fiscal nº 45902 (doc. 12, em CD anexo) teve por objeto a transferência de apenas 4 unidades da mercadoria do código do 132011122, ou seja, o levantamento fiscal multiplicou por 25 a quantidade efetivamente transferida de itens da mercadoria do código 132011122, objeto da mencionada Nota Fiscal nº 45902.

O fiscal, na informação, nada disse quanto a mais essa questão.

Quinto exemplo: a Nota Fiscal nº 47625 foi lançada erroneamente, ao computar a entrada de 700 unidades da mercadoria do código 132011122, pois a referida Nota Fiscal nº 47625 (doc. 12, em CD anexo) teve por objeto a transferência de apenas 14 unidades da mercadoria do código 132011122, ou seja, o levantamento fiscal multiplicou por 50 a quantidade efetivamente transferida de itens da mercadoria do código 132011122 objeto da referida Nota Fiscal nº 47625.

O fiscal, na informação, nada disse quanto a mais essa questão.

Sexto exemplo: a Nota Fiscal nº 48130 foi lançada erroneamente, por ter sido computada a entrada de 150 unidades da mercadoria do código 132011122, uma vez que a referida Nota Fiscal nº 48130 (doc. 12, em CD anexo) teve por objeto a transferência de apenas 3 unidades da mercadoria do código 132011122, ou seja, o levantamento fiscal multiplicou por 50 a quantidade efetivamente transferida de itens da mercadoria do código 132011122 objeto da Nota Fiscal nº 48130.

O fiscal, na informação, nada disse quanto a mais essa questão.

Sétimo exemplo: o autuado acostou, a título exemplificativo, Notas Fiscais (doc. 12, em CD anexo) em relação às quais teria havido o mesmo problema dos exemplos dados, dizendo que as mercadorias objeto dessas Notas Fiscais são dos códigos 132014122, 132032209, 132095300, 132014401, 132034401, 132102321, 132105306, 132124100, 132133500, 132324401, 132325200, 132335000, 132374002 e 132394009.

O contribuinte frisa que esses são apenas exemplos que a seu ver atestam a completa invalidade do trabalho fiscal.

O autuante, na informação, nada disse quanto a mais essas questões.

O contribuinte demonstrou que a planilha fiscal contém duas ou mais linhas de controle para uma mesma mercadoria, situação esta que se repete diversas vezes, quando o correto seria a existência de uma única linha de controle de entradas e saídas para cada tipo mercadoria. Observa que as linhas finais inferiores de cada demonstrativo trazem os dados de movimentação agrupados. Assinala que a planilha fiscal repete, em mais de uma linha, o mesmo código e descrição de mercadorias.

Foi apresentada com a defesa uma planilha por ela elaborada, na qual é feito o confronto entre estoques iniciais e finais, por item, de acordo com o Auto de Infração (colunas “Inv. Inicial AIIM” e “Inv. Atual. AIIM”) e com o livro de Inventário (colunas “Inv. Inic. Shoulder” e “Inv. Atual. Shoulder”).

O fiscal, ao prestar a informação, sequer menciona esses elementos. Em vez de abordar as questões suscitadas pela defesa, o fiscal estende-se em demonstração de porcentuais de valores agregados, fatores, cotejo entre preços de entradas e preços de saídas. Esses elementos nada têm a ver com levantamento quantitativo de estoque. As análises a que se reporta o autuante podem ser úteis em outros tipos de auditoria, inclusive para efeitos de escolha do tipo de roteiro a ser seguido. Porém, em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, tais elementos não têm a mais mínima serventia. No levantamento quantitativo o que importa são os estoques iniciais e finais, as quantidades entradas, as quantidades saídas e os preços médios.

Como se vê, a informação fiscal não foi prestada como manda o § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve ser prestada com clareza e precisão, “abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”.

Se a questão fosse apenas essa, o vício seria sanável, mediante diligência, para que o fiscal prestasse a informação como manda o RPAF. Ocorre que, ao prestar a informação, a autoridade fiscal revelou um aspecto que torna inteiramente imprestável o levantamento efetuado neste caso. Informa o autuante que, ao efetuar a fiscalização, houve um conjunto de dificuldades preliminares, e uma delas foi o fato de o contribuinte adotar códigos diferentes para a mesma mercadoria: um código para as entradas e outro para as saídas. Diz que esse fato implicou a imposição de multa objeto da infração 16.10.07 (item 15 deste Auto). Observa que, quando examinado o “relatório 707” de cada ano, se verifica a existência de até mais de 3 códigos para itens de mercadorias com descrição idêntica. Aduz que outro expediente adotado foi o emprego de códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde 9 até códigos com 13 dígitos.

Ou seja, os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte não estavam regulares, tanto assim que o contribuinte foi autuado por isso, conforme item 15 do Auto.

Ora, se o contribuinte não apresenta os arquivos magnéticos, ou se os apresenta de forma inadequada, o procedimento fiscal correto é o previsto no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96 – multa por falta de entrega dos arquivos. A legislação prevê que o contribuinte deve ser intimado para corrigir os arquivos apresentados com inconsistência, sendo que, se não atender à intimação ou se, mesmo atendendo, persistirem inconsistências, a multa é agravada. Tal penalidade existe para que o contribuinte seja levado a cumprir a obrigação de apresentar os arquivos de forma correta, porém, se ele não os apresenta ou os apresenta incompletos ou de forma incorreta, tudo o que o fisco pode fazer é aplicar a referida penalidade. Não pode o fisco, sabendo, de antemão, que os arquivos estão imprestáveis, mesmo assim trabalhar com eles na elaboração de levantamento quantitativo de estoques, pois fatalmente o levantamento resultará errado.

No presente caso, como as mercadorias se encontravam cadastradas de forma inadequada, a autoridade fiscal poderia ter autuado o contribuinte pela inobservância da obrigação acessória (Lei nº 7.014/96, art. 42, XIII-A, “j”). Poderia até proceder ao arbitramento da base de cálculo. Só não podia era fazer o que fez: trabalhar com arquivos imprestáveis.

Os lançamentos dos itens 6º e 7º são nulos, por inobservância do devido procedimento legal, além de vícios de forma e conteúdo, implicando falta de certeza e liquidez. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Os lançamentos dos itens 8º e 9º não foram impugnados.

Os itens 10 e 15 foram impugnados em separado e depois em conjunto. Como se trata de fatos inteiramente distintos, analisarei os lançamentos separadamente.

No caso do item 10, a descrição foi feita assim: “Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser 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”.

Na verdade, não houve falta de pagamento do imposto devido a título de antecipação. O que ocorreu foi que o contribuinte, em vez de pagar o imposto no mês seguinte ao da entrada das mercadorias no estabelecimento, efetuou os pagamentos levando em conta as datas da emissão das Notas Fiscais pelos fornecedores. Por conseguinte, não houve pagamento intempestivo, pois, ao contrário, houve até mesmo “a antecipação da própria antecipação”, como alegou a defesa. O demonstrativo fiscal encontra-se às fls. 81/83. As provas apresentadas pela defesa encontram-se no doc. 13, em CD anexo à fl. 345. Não há coincidência dos valores porque o autuante fez o levantamento levando em conta as datas das entradas das mercadorias no estabelecimento, enquanto que o autuado se baseou nas datas de emissão das Notas Fiscais, porém está provado que os valores foram pagos. O lançamento do item 10 é improcedente.

O item 11 diz respeito à falta de pagamento de ICMS apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores aos preços correntes das mercadorias.

De acordo com o art. 22 da Lei nº 7.014/96, para aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS deve-se atentar para dois aspectos: motivo do arbitramento (“caput” do artigo) e método a ser adotado no arbitramento (§ 1º).

O autuado defendeu-se alegando que o lançamento padece de invalidade jurídica porque houve falhas na apuração dos valores médios de saídas das mercadorias. No mérito, alega que as operações foram realizadas de acordo com as práticas do mercado, notadamente as promoções de queimas de estoque (liquidações). Observa que o dispositivo legal apontado prevê o arbitramento quando se comprova a sonegação do imposto, porém a autoridade fiscal não comprovou a falta de pagamento de imposto no presente caso, não havendo indício de que as operações não tivessem se dado nos exatos valores por ela declarados, pois, ao contrário, os Cupons Fiscais, muitos deles vinculados a vendas com cartões de crédito utilizados pelos clientes para o pagamento de suas compras, demonstram a exatidão dos valores cobrados. Insiste em que a autoridade fiscal não fez prova de qualquer conduta que indicasse sonegação de imposto.

Na informação, o fiscal autuante comenta os índices verificados nos exames efetuados, destacando a incongruência entre MVA elevada e saldo credor na conta corrente do ICMS, fato que levou a considerar as devoluções de mercadorias por consumidores finais e as saídas para consumidor, tendo sido detectados nas saídas via ECF mercadorias com variação expressiva, muitas delas com preço de saída abaixo do preço de entrada. Diz que tal procedimento chamou ainda mais atenção diante da MVA elevada, ou seja, mesmo com promoção ou liquidação, mesmo aplicando percentuais de descontos elevados, ainda assim os preços finais são superiores ao preço de entradas.

Há uma contradição na informação fiscal, pois o autuante afirma que muitas mercadorias apresentam “preço de saída abaixo do preço de entrada”, mas logo em seguida diz que “tal procedimento” chamou ainda mais atenção diante da “MVA elevada”, haja vista que, mesmo com promoção ou liquidação, mesmo aplicando percentuais de descontos elevados, ainda assim “os preços finais são superiores ao preço de entradas”.

Essa contradição já havia na descrição da infração, no corpo do Auto: depois de afirmar que nos procedimentos iniciais de fiscalização foi detectada a existência de variações (de preços) nas saídas via ECF de itens com variação expressiva, “muito deles, com Preço de Saída abaixo do Preço de Entradas”, faz alusão a uma série de fatores e afinal conclui dizendo ter identificado MVAs da ordem de 233%, 139% e 66,7%, acrescentando que “O MVA médio dos Itens comercializados foi da ordem de 360% no ano de 2012 e de 177,6% no ano de 2013”, sendo que no cálculo do imposto foi aplicado “o MVA” de 0,742 para o ano de 2012 e de 0,397 para o ano de 2013.

Ora, se a MVA média das mercadorias comercializadas foi de 360% (em 2012) e de 177,6% (em 2013), segundo afirma o autuante, como é que as saídas foram efetuadas com preço inferior ao da entrada? E se as MVAs dos exercícios considerados foram de 360% e 177,6%, por que foi que no “arbitramento” a autoridade fiscal considerou as MVAs de 0,742 (para 2012) e de 0,397 (para 2013)?

Fiz os registros dessas contradições da autoridade autuante apenas para deixar patente a falta de fundamentação fática do lançamento em questão, mas acentuo que essas contradições não têm qualquer relevância neste caso, haja vista também a falta de fundamentação legal, pelas razões que passo a alinhar.

O imposto em discussão neste item 11 foi apurado mediante arbitramento da base de cálculo. No cabeçalho do demonstrativo às fls. 90 e ss, relativo ao exercício de 2013, consta este enunciado: “ICMS sobre itens comercializados com MVA negativo ou zero” [sic].

O arbitramento, portanto, teria sido motivado por existência de MVA negativa ou zero. Com isso, foi adotado um procedimento parecido com outro que a fiscalização adotou no passado, quando houve uma enxurrada de arbitramentos em virtude de “distorções no custo de mercadorias” e do chamado “custo negativo”. Naquela época, de tanto julgar nulos os Autos de Infração, foi preciso que o CONSEF editasse a Súmula nº 4, segundo a qual a verificação de prejuízo no resultado com mercadorias ou a constatação de distorções no custo de mercadorias vendidas não constitui pressuposto para a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS. Eis o inteiro teor da Súmula nº 4:

“SÚMULA CONSEF Nº 04

ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DISTORÇÃO NA CONTA ‘MERCADORIAS’. INDÍCIO DE VENDA DE MERCADORIAS POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A verificação de prejuízo no resultado com mercadorias ou a constatação de distorções no custo de mercadorias vendidas que inclusive impliquem "custo negativo" constituem indícios de possível subfaturamento ou de omissão de lançamento de operações mercantis, não se encontrando essas situações elencadas na lei como pressupostos para a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS.

“PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

Acórdãos CJF 0001/99, 0220/99, 0244/99, 0882/99, 0950/99, 1000/2000, 1097/2000, 1144/2000, 1717/2000, 0077/2001 e 0087/2001.”

Conforme foi assinalado, em face do enunciado do cabeçalho do demonstrativo às fls. 90 e ss, relativo ao exercício de 2013, o arbitramento foi feito em função de “ICMS sobre itens comercializados com MVA negativo ou zero”. Já no caso do exercício de 2012, às fls. 84/89, não foi explicitada no demonstrativo a razão do arbitramento, pois no enunciado do cabeçalho é dito simplesmente: “Cálculo MVA praticado - todos”.

Em princípio, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação. O arbitramento – como o próprio nome denuncia – constitui um método extremo, que só deve ser aplicado quando não for possível apurar o tributo devido através dos roteiros normais de auditoria. Isto é o que prescreve expressamente o “caput” do art. 22 da Lei nº 7.014/96:

“Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:” (grifei)

O art. 22 especifica em seus incisos I a IV as situações que autorizam o arbitramento, todas elas, contudo, vinculadas ao pressuposto básico do “caput” – “quando não for possível a apuração do valor real”.

No presente caso, a autoridade fiscal não demonstrou que fosse impossível a apuração do valor real da base de cálculo por outros meios (outros roteiros de auditoria) que não o arbitramento. Ou seja, não houve motivo para o arbitramento. Só por isso o procedimento já seria nulo, por vício material.

Porém, além disso, a autoridade fiscal deixou de atentar para a regra do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96, que cuida dos métodos que devem ser seguidos no arbitramento. Isto porque, além de o “caput” e incisos do art. 22 da lei determinar quando pode ser feito o arbitramento, condicionando a sua aplicação à existência de impossibilidade da apuração do valor real, o § 1º em seus incisos estabelece como deve ser feito o arbitramento.

Ou seja, a autoridade fiscal somente pode fazer o arbitramento se houver motivo, ou seja, quando a lei prevê (“caput” e incisos do art. 22), uma vez presentes determinados pressupostos enumerados na lei, e, mesmo quando a lei prevê, o arbitramento não pode ser feito de qualquer forma, mas apenas de acordo com o método previsto pela própria lei (§ 1º, incisos I a V).

Os métodos ou critérios a serem adotados para o arbitramento da base de cálculo estão descritos nos incisos I a V do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96. No presente caso, o fiscal autuante não seguiu nenhum dos métodos previstos na lei. Aliás, não se sabe qual foi o “método” adotado por ele, uma vez que a estrutura do demonstrativo do exercício de 2012 (fls. 84/89) é diferente da estrutura do demonstrativo do exercício de 2013 (fls. 90/97).

Em suma, o lançamento do item 11, além de nulo por vício material (falta de motivo para o arbitramento), é também nulo por vício formal (adoção de método não previsto na legislação). É nulo o procedimento administrativo praticado em desacordo com preceito legal. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Os lançamentos dos itens 12, 13 e 14 não foram impugnados.

Há, porém, um aspecto a considerar no caso do item 12. A multa aplicada foi de 10% do valor das entradas omitidas. Porém, tendo em vista a recente alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, que reduziu o percentual da multa pela falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas a tributação de 10% para 1%, e considerando que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito em se tratando de ato não definitivamente julgado quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, a multa do item 12 há de ser de 1%, e não de 10%, ficando portanto reduzida para R\$ 12,69, em função do demonstrativo constante à fl. 98.

Conforme já salientei, o item 15 foi impugnado em separado e também em conjunto com o item 10. Como se trata de fatos inteiramente distintos, já analisei o item 10 separadamente, e faço o mesmo agora em relação ao item 15.

No item 15, o contribuinte é acusado de adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício fiscal, sendo por isso aplicadas três multas de R\$27.600,00,

relativamente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, totalizando R\$82.800,00.

O contribuinte alegou que o lançamento é inválido, seja por falta de fundamentação e comprovação da infração, seja porque não ocorreram as alegadas divergências de códigos de mercadorias apontadas pela fiscalização.

Quanto à falta de fundamentação, alega que houve nítido erro de direito, pois o dispositivo legal trata da utilização de um código para mais de uma mercadoria, ao passo que os fatos parcamente descritos no Auto de Infração se referem à hipótese oposta, ou seja, a existência de uma mercadoria para mais de um código.

Noutro enfoque, a defesa sustenta que a autuação também é inválida por falta de comprovação, na medida em que não foi localizado, nos autos, um documento ou demonstrativo sequer que evidenciasse a prática da suposta infração.

Nesse sentido, observo que em seguida à descrição da infração, no Auto, foi posto um adendo informando que, quanto à adoção de diferentes códigos para mercadorias cuja descrição é igual, sendo um código utilizado para as entradas e outro para as saídas, isso teria sido detectado em 707 códigos de mercadorias no exercício de 2012, e 3.203 códigos no exercício de 2013. Ocorre que, embora o autuante dissesse que isso poderia ser verificado na escrituração fiscal digital (EFD), ele não demonstrou um caso sequer. Não custava nada apontar, ainda que por amostragem, alguns exemplos dentre os 707 casos que o fiscal alega ter havido em 2012 e alguns exemplos dentre os 3.203 que alega ter havido em 2013. Por conseguinte, realmente falta, nos autos, a prova da infração imputada.

O lançamento do item 15 é nulo por falta de certeza e liquidez.

O item 16 não foi impugnado.

Quanto à reclamação de que as multas aplicadas são desproporcionais e abusivas e têm caráter confiscatório, cumpre ponderar que não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou inconstitucionalidade do direito posto.

O contribuinte requer que as publicações, intimações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome de Eduardo Pugliese Pincelli, OAB/SP nº 172.548, e-mail eduardo.pugliese@souzaschneider.com.br, e Fernanda D. Camano de Souza, OAB/SP nº 133.350, e-mail fernanda.camano@souzaschneider.com.br, ambos com endereço na Rua Cincinato Braga, nº 340, 9º andar, Bela Vista, São Paulo, Capital, CEP 01333-010, até o encerramento definitivo do processo. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressaltando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme o quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já pagos.

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	33.730,58	33.730,58	60%
02	IMPROCEDENTE	23.990,07	0,00	-----
03	IMPROCEDENTE	955,55	0,00	-----
04	PROCEDENTE	25.393,71	25.393,71	60%
05	IMPROCEDENTE	2.679,13	0,00	-----
06	NULO	46.502,85	0,00	-----
07	NULO	496.665,77	0,00	-----
08	RECONHECIDA	13.773,12	13.773,12	60%
09	RECONHECIDA	30.022,48	30.022,48	60%
10	IMPROCEDENTE	24.333,58	0,00	-----
11	NULO	85.118,55	0,00	-----
12	RECONHECIDA	126,90	12,69	-----
13	RECONHECIDA	157,63	157,63	-----
14	RECONHECIDA	420,00	420,00	-----
15	NULO	82.800,00	0,00	-----
16	RECONHECIDA	42,97	42,97	60%
TOTAL		866.712,89	103.553,18	

A 1ª JfF interpôs Recurso de Ofício de sua Decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 444 a 488, opondo-se ao deciso naquilo que se refere às Infrações 1 e 4, e aduzindo as seguintes alegações.

Assegura que, nos casos em que se deparou com a entrada de mercadorias por troca ou devolução, foram emitidas as correspondentes Notas Fiscais de entradas, todas devidamente lançadas no Livro de Registro de Entradas. Acosta CD (folha 489), em apoio à sua alegação, com DANFE's, exemplificativos.

Alega que, em razão de devoluções de seus clientes, apropriou-se, como crédito, dos valores de

ICMS destacados nas Notas Fiscais de saídas das mercadorias devolvidas, à alíquota de 17%, conforme autorizado pela legislação. As operações de saída e suas posteriores devoluções, com a anulação das saídas originárias, foram documentadas, devendo ser afastada a glosa de créditos. Argumenta que a glosa de créditos de ICMS parte do questionamento do Fisco acerca de operações lícitas e juridicamente válidas de devolução escrituradas pela Recorrente, impondo um dever formal que, todavia, não é capaz de afastar o direito material do Contribuinte.

Salienta que, a rigor, mesmo à luz do Direito do Consumidor, o comércio sequer estaria obrigado à prática de trocas e devoluções, senão nos casos de vício ou defeito no produto, quando não ocasionado pelo mau uso do adquirente. Ocorre que os comerciantes se veem obrigados à adoção de tais práticas, não em virtude de lei, mas dos costumes que, ao fim e ao cabo, são também fonte do Direito, devendo ser sopesados pelo crivo da razoabilidade para a interpretação dos fatos que mais se amolde à noção de justiça.

Explica que é pessoa jurídica de destaque e envergadura no seu ramo de atuação comercial, forte concorrência no desempenho de suas atividades. Diante do volume de operações que pratica – até mesmo de acordo com as informações analisadas para a lavratura da autuação – é de noção intuitiva que existe um percentual de operações relacionadas a trocas ou devoluções de mercadorias. Apega-se a autuação à suposta falta de comprovação de operações de devolução, a pretexto de inexistirem os elementos considerados aptos a validá-las. Argumenta, contudo, que tais exigências não podem ser erigidas para se inviabilizar o direito aos créditos da não cumulatividade.

Alega que as cobranças fiscais não podem prevalecer, a teor do artigo 214 do Código Civil, mesmo que se admita a ocorrência de erros formais em documentos e declarações fiscais, pois as devoluções são compatíveis com o volume de operações da Recorrente e se justificam, garante, pelo seu ramo de atuação empresária, em que são notórias e costumeiras as operações de devoluções e trocas.

Assim, entende que as alegações fazendárias não podem prevalecer em face do Princípio da Verdade Material, que se sobrepõe aos simples erros de fato. Nesse sentido, transcreve doutrina de Marcos Vinicius Neder, antigo Subsecretário de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, acerca do princípio da verdade material. Cita, igualmente, doutrina de James Marins. Transcreve ainda, em apoio à sua tese, julgados dos antigos Conselhos de Contribuintes. Por fim, transcreve julgados do STJ.

Conclui, com isso, que está evidenciada a impossibilidade de os créditos tributários serem exigidos, sob pena de violação ao Princípio da Verdade Material e da Legalidade Estrita, assim como violação aos arts. 3º e 142 do CTN, por inexistir fato gerador ou matéria tributável que justifique a cobrança dos montantes e, especialmente, porque, conforme apontado, as obrigações tributárias são “*ex lege*”.

Nessa linha, defende que deve ser assegurada a livre investigação das provas e a busca da verdade real, sem o quê se torna inviável o acesso a uma prestação jurisdicional efetiva e justa, de acordo com os princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal (art. 5º, XXXV, LIV, LV, LXXXVIII, da CF/88, art. 131 do CPC), tudo a partir dos meios de prova admitidos pelo Direito.

Transcreve doutrina de Fred Didier Jr, em apoio à ideia de que o devido processo legal é um processo efetivo, que deve realizar o direito material invocado, pois o ordenamento privilegia a busca da verdade material e confere a todos os Órgãos julgadores, inclusive na esfera administrativa, meios para tanto, diante da importância de se alcançar o esclarecimento da verdade, não se limitando às alegações e às provas produzidas pelas partes, pois, em síntese, não é possível a realização do Direito sem a produção das provas admitidas pelo ordenamento jurídico. Cita, ainda, a doutrina de Alberto Xavier, para concluir que há de prevalecer o que as Notas Fiscais de entrada e os valores de devoluções comprovam por si: a prática efetiva de devoluções de mercadorias recepcionadas pelo estabelecimento autuado.

Destaca acórdão proferido pela Câmara Superior do E. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, no julgamento do Recurso Especial interposto nos autos do Processo DRTC-03 350617/2008, cuja

ementa transcreve. Frisa que esse deciso paradigma privilegiou o direito material da então Recorrente aos créditos da não cumulatividade do ICMS, por reconhecer a sua prevalência sobre eventuais erros meramente formais. Ou seja, privilegiou-se o direito material, a verdade material, em detrimento de mera inexatidão de forma. Acosta ementas de outros julgados dessa mesma corte.

Arremata a sua argumentação, neste ponto, concluindo que o raciocínio adotado pelos julgados aplicam-se, “*mutatis mutandis*”, à espécie, devendo ser adotado nestes autos para que se privilegie o direito material incontestado da Recorrente. Logo, à luz da verdade material e das Notas Fiscais de entrada regularmente emitidas pela Recorrente, deve ser cancelado o Item 01 ora questionado.

Quanto à Infração 4, informa que carrou, aos autos, as notas fiscais em que se lastreia a acusação (Doc. 08, CD anexo à Defesa). Afirma que os produtos cuja circulação nelas restou retratada referem-se, de fato, a material de uso e consumo do estabelecimento. Ressalta que os itens de vestuário constantes de tais notas se referem a uniformes utilizados pelos funcionários, destituídos de qualquer viés comercial. Entende, portanto, ser descabida a afirmação de que a Recorrente teria promovido a circulação de mercadorias tributáveis sob a rubrica de material de uso e consumo, menos ainda para se omitir de qualquer recolhimento.

Argumenta que, não fosse a improcedência da acusação em seu todo, há impropriedade específica que deve ser sanada: é que, além de se referir à remessa de material de uso e consumo – insuscetível, portanto, de sofrer a incidência tributária – a Nota Fiscal Eletrônica nº 124 foi emitida sob evidente equívoco, talvez por erro de parametrização, que fez com que as quantidades que deveriam ser de unidades fossem indevidamente lançadas como milhares. Chama a atenção para o fato de que basta uma singela comparação com as demais notas que compõem o conjunto de documentos autuados por esse item, todos referentes a transferências de material de uso e consumo, para se verificar que as quantidades de produtos, aos milhares, não condizem com a rotina de remessas da Recorrente.

Alega que, na nota fiscal citada, há caixotes e cartazes de liquidação, que claramente são materiais de uso e consumo e que, no mínimo, deveriam ter sido excluídos. Além disso, a própria lógica milita pelo reconhecimento do equívoco, haja vista que foge ao razoável a movimentação de 1000 (mil) caixotes, ou de 2000 (dois mil) cartazes, ou de 2000 (duas mil) calças, 5000 (cinco mil) camisas ou 3000 (três mil) camisetas por uma loja de pequeno porte físico, sendo incontestável que a estocagem de tais quantidades acabaria até mesmo por comprometer-lhe o funcionamento.

Frisa que todos os itens são materiais de uso e consumo, sendo certo que, em momento algum, a Fiscalização trouxe elementos capazes de infirmar tal aspecto e, no caso, não incide o ICMS por não haver caráter mercantil nas operações, dado que há apenas a movimentação de bens de uso e consumo que não se amoldam à noção de mercadoria. Defende que, para que o Auto de Infração pudesse subsistir, deveria haver a descrição dos motivos e as provas efetivas das alegações fiscais, ou seja, deveria haver elementos concretos que dessem suporte à (equivocada) afirmação que embasa o Item 4. Alega que tais elementos descritivos e probatórios simplesmente não existem, sendo absoluta e totalmente inválida a autuação fiscal.

Sustenta que o Auto de Infração é inválido por cerceamento ao direito de defesa da autuada e em razão da ausência de elementos suficientes à determinação precisa da infração, em afronta à fundamentação e à motivação, nos termos dos arts. 3º e 142 do CTN. Transcreve a doutrina de Fabiana Del Padre Tomé, em apoio à sua tese.

Afirma ser evidente que caberia ao Fisco demonstrar – e provar – por qual razão as operações deveriam ser tributadas, sobretudo porque os lançamentos efetuados na escrita fiscal do contribuinte gozam de presunção de validade. Não basta a mera inversão automática do ônus da prova, até mesmo porque não se pode impor à Recorrente o ônus de realizar a prova negativa. Cita a doutrina de Mary Elbe Queiroz, de Geraldo Ataliba e de Eurico Diniz de Santi em apoio à sua tese.

Discorre sobre as demais infrações (cujo julgamento foi favorável ao contribuinte), com fins de infirmar a natureza material dos vícios que ensejaram a anulação. Reproduz todo o arrazoad

trazido quando da sua impugnação.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 493 a 499, o representante da PGE emitiu parecer, opinando pelo conhecimento e não provimento do recurso voluntário, com fundamento nas razões que seguem.

Observa que, em razões recursais, a recorrente repete, praticamente, os mesmos argumentos aduzidos por ocasião da sua impugnação, todos já devidamente analisados e rechaçados pela decisão de primeira instância.

Quanto às alegações de nulidade por cerceamento do direito de defesa, opina pela rejeição uma vez que o lançamento não apresenta falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte. Afirma que os atos tributários praticados pelo autuante guardam plena harmonia com os princípios vetores da administração pública.

Afirma que a recorrente não carrou aos autos provas documentais capazes de comprovar as devoluções das mercadorias, conforme exige o art. 653, § 2º, inciso II do RICMS/12 e os artigos 454/455 do RICMS/97. Vale dizer, inexistente qualquer declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com a indicação do motivo para tal, constando a espécie e o número de seu documento identidade, normas não cumpridas pelo sujeito passivo.

Frisa que o próprio sujeito passivo reconhece o não cumprimento das regras formais da legislação tributária e, mesmo quando instado, não apresentou as notas fiscais ou o documento originário, incorrendo na simples negativa do cometimento da infração.

Quanto à Infração 4, afirma que a natureza dos bens não tem o condão de alterar o fulcro da imputação fiscal, posto que as transferências de bens de uso ou consumo entre estabelecimentos são tributáveis pelo ICMS, conforme previsão do art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Em sessão de julgamento, no dia 06/10/2016, o representante do sujeito passivo solicitou, em mesa, a realização de diligência com vistas a atestar a anotação, por parte da recorrente, do nome e do RG do consumidor, no verso dos DANFE's relativos às notas fiscais de devolução. Pediu, ainda, que seja feita uma diligência com fins de excluir, da Infração 4, o Documento Fiscal nº 124, haja vista que se trata de nota fiscal emitida com erro.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 1ª JF (Acórdão Nº 0057-01/16) desonerou o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado, no montante de R\$763.159,71, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à decretação de nulidade das infrações 6, 7, 11 e 15, bem como à decretação de improcedência das infrações 2, 3, 5 e 10, além da redução, de ofício, da multa imposta na Infração 12. Pois bem, examinemos cada uma delas.

Quanto à Infração 2, a acusação fiscal é de *“utilização indevida de crédito fiscal de ICMS transferido de forma irregular de estabelecimento de outra empresa”*. Ao prestar a informação, o fiscal autuante declarou (à folha 355) que *“Após exame dos elementos apontados pelo contribuinte foi verificado a PROCEDÊNCIA das alegações e argumentos apresentados ...”*. Examinando a peça impugnatória, à folha 265, é possível notar que as operações autuadas não se referem à transferência de crédito, mas a devoluções de transferências, escrituradas de forma equivocada. Não há reparo a ser feito à decisão de piso. Lançamento insubsistente.

Quanto à Infração 3, a acusação fiscal é *“falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios”*. Ao prestar a informação, o fiscal autuante fez a mesma declaração (à folha 355) nos mesmos termos da anterior, ou seja, que *“Após exame dos elementos apontados pelo contribuinte foi verificado a PROCEDÊNCIA das alegações e argumentos apresentados ...”*. Examinando a peça impugnatória,

à folha 267, é possível notar que o sujeito passivo acosta espelho de um dos documentos autuados, alegando que se trata de Nfe cancelada, o mesmo caso se aplicando às demais. Tal elemento de prova não foi contestado pelo autuante. Assim, não há, igualmente, reparo a ser feito à decisão de piso. Lançamento insubsistente.

Quanto à Infração 5, a acusação fiscal é “*Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas ...*”. O sujeito passivo alega (folha 275) que se trata de operações interestaduais com mercadorias importadas, sem que tenham sido submetidas a operações de industrialização, cuja alíquota é de 4%, nos termos da Resolução 13/12 do Senado Federal. Acosta cópias de DANFE’s em CD (folha 345), bem como espelho da Nota Fiscal nº 781 (folha 276) e de sua importação (folha 277).

O autuante não acata as razões defensivas, embora não explicita o motivo nem faça qualquer referência aos documentos fiscais acostados ao processo pela autuada.

Examinando os DANFE’s acostados ao processo pelo sujeito passivo (CD à folha 345), é possível notar que os documentos fiscais autuados possuem a observação “*RESOLUCAO DO SENADO FEDERAL NRO 13/12 DE 25 DE ABRIL 2012*”, impressa no campo “*INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES*” do quadro “*DADOS ADICIONAIS*”.

Examinando, ainda, o espelho do documento fiscal acostado à folha 277, pelo sujeito passivo, é possível concluir que a mercadoria autuada contida no DANFE nº 781 foi, efetivamente, objeto de importação mediante o DANFE nº 020465, o que nos leva a concluir que as mercadorias autuadas se enquadram na hipótese prevista no inciso I do § 1º do art. 1º do Decreto nº 13/12 (abaixo reproduzido), ou seja, não foram submetidas a processo de industrialização.

“Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

*I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;
...”*

Sendo, assim, é forçoso admitir que a alíquota aplicável à operação é de 4%, o que conduz à decretação de improcedência da Infração em comento.

Quanto aos itens 6 e 7, referem-se, ambos, à mesma causa de pedir, qual seja, omissões decorrentes do levantamento quantitativo de estoques. A primeira refere-se a omissão de saídas (em valores superiores à omissão de entradas), em 2011 e em 2012, enquanto que a segunda se refere a omissão de entradas (em valores superiores à omissão de saídas).

O sujeito passivo opõe-se ao levantamento fiscal, tendo apontado várias irregularidades, além de ter especificado inconsistências entre o conteúdo dos documentos fiscais emitidos e as informações utilizadas pela fiscalização, conforme folhas 278 a 298.

Em sua informação fiscal, o autuante não contesta as alegações defensivas, tendo se limitado a fazer referência às dificuldades enfrentadas para levar a termo os trabalhos fiscais, conforme se pode depreender da leitura de trechos de sua peça informativa, abaixo reproduzido.

“Inevitavelmente, fez-se necessário e executou-se os roteiros de auditoria de estoques, que exigiu a superação de um conjunto de dificuldades preliminares para as verificações necessárias. Uma delas, o fato do contribuinte adotar como prática o cadastramento de Códigos diferentes para a mesma mercadoria, ou seja, para a mesma descrição de um item de mercadoria foi cadastrado um código para as operações nas Entradas e outro para as operações de Saídas, inclusive via ECF ...

[...]

Procurou-se contornar o impedimento criado de modo proposital pelo contribuinte e que levou a imposição de multa formal ..

[...]

A prática de cadastramento de Códigos diferentes para a mesma mercadoria naturalmente gera um sem número de problemas, o próprio controle e acompanhamento dos ajustes ou adequações visando o não recolhimento de ICMS normal não é simples, ...”

Ora, a informação fiscal é reveladora de que os arquivos magnéticos possuíam falhas que tornaram inseguro o resultado obtido com o levantamento fiscal, algo que não se compatibiliza com a presunção de omissão de saídas e a correspondente inversão do ônus probatório, peculiares a esse roteiro fiscal, como bem ressaltou a decisão de piso. A própria Infração 15 é prova de que os arquivos magnéticos do contribuinte possuíam erros, sem a correção dos quais, inviabiliza-se o levantamento quantitativo de estoques, pois havia um mesmo código para mais de um item de mercadoria, o que resulta em “confusão” do resultado.

Como é cediço, as inconsistências dos arquivos magnéticos são defeito que precisa ser sanado antes de se levar a termo o levantamento quantitativo de estoques. Não pode, portanto, ser resolvido no bojo da autuação, após a lavratura do auto de infração, pois representaria alterar totalmente o escopo do lançamento fiscal.

Por isso, entendo que não merece reparo a Decisão de piso, restando nulas as infrações 6 e 7.

Quanto à Infração 10, a acusação fiscal é *“Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser 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.”*

O sujeito passivo nega a conduta que lhe foi atribuída, tendo afirmado que, na verdade, o que houve foi o recolhimento antecipado da antecipação, conforme declara à folha 305. O autuante mantém o lançamento sem contestar diretamente a alegação defensiva.

Examinando a Relação de “DAE’s Antecipação Parcial”, acostada ao processo à folha 19, pelo próprio autuante, é possível constatar que o sujeito passivo recolheu o imposto apurado em seus demonstrativos acostados ao CD (folha 345), no arquivo denominado *“antecipado salvador norte 2012”* e *“antecipado salvador norte 2013”* contidos na pasta *“Doc. 13 Planilhas Item 10-07.15.03”*.

De fato, o confronto das planilhas elaboradas pelo sujeito passivo com o demonstrativo de débito e os DAE’s revela que as notas fiscais elencadas no levantamento fiscal compuseram o valor total recolhido nos meses autuados. A própria descrição da infração 10, feita pelo autuante no corpo do auto de infração reconhece que houve o recolhimento do imposto, estando-se a exigir, apenas, a multa, a qual não se justifica no presente caso, na medida em que houve o recolhimento antecipado, como bem frisou a decisão recorrida.

Não merece reparo a Decisão de piso. Item insubsistente.

Quanto à Infração 11, a acusação fiscal é *“Falta de pagamento de ICMS apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores aos preços correntes das mercadorias”*.

A recorrente contesta o lançamento, aduzindo razões de mercado para a prática de preços inferiores aos preços correntes das mercadorias, como, por exemplo, as liquidações de mudança de estação. Aduz, também, que há uma oscilação grande de preço em função das quantidades comercializadas.

Em sua informação fiscal, o autuante afirma que existe incongruência entre o MVA e o saldo credor na conta corrente do ICMS da empresa. Embora o autuante ponha em dúvidas certos indicadores, em relação aos quais afirma existir contradição, não apresenta qualquer evidência concreta de que tenha havido sonegação do imposto, cuja prova se revela indispensável a autorizar o arbitramento da base de cálculo, nos termos do art. 22, inciso IV da Lei 7.014/96, *in verbis*.

“Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;

II - falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

III - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

IV - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto (grifo acrescido).

...”

De fato, o arbitramento da base de cálculo constitui-se em procedimento excepcional, cuja validade supõe a ocorrência de uma das hipóteses legais taxativas acima. Considerando que não se cogitou de nenhuma das situações previstas nos incisos I, II e III do artigo citado, faz-se indispensável que se comprove a ocorrência de sonegação do imposto, de acordo com o texto legal.

A comprovação significa, portanto, evidenciar uma situação fática índene de dúvidas, o que não se compatibiliza com a mera descrição daquilo que seria supostamente “contradições”, algumas das quais, inclusive, esclarecidas pela autuada.

Entendo, por isso, que não merece reparo à Decisão de piso. A Infração 11 é nula.

Quanto à redução da multa imposta na Infração 12, noto que foi acertada a decisão da JJF, pois o inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi alterado pela Lei nº 13.461/15, reduzindo o percentual da multa pela falta de registro de documentos fiscais, em operações sujeitas à tributação, de 10% para 1%, alteração esta que retroage para beneficiar o sujeito passivo, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Quanto à Infração 15, a acusação fiscal é “*Adoção do mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício fiscal ...*”. O sujeito passivo alega que não há qualquer documento que comprove a ocorrência do fato descrito no auto de infração. Em sua informação fiscal, o autuante não faz qualquer menção à prova do fato alegado.

Examinando os autos, noto que, efetivamente, não foi acostado pelo autuante qualquer prova dos fatos embasadores do lançamento. Deixou, inclusive, de acostar qualquer demonstrativo de débito nesse sentido. Entendo que a Infração 11 é nula por falta de fundamentação. Mantida a decisão de piso.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o contribuinte atacou a Decisão de piso naquilo que se reporta às Infrações 1 e 4.

Rejeito a nulidade suscitada de ofício, pelo Conselheiro Daniel, a qual não merece guarida, pois a sua acolhida tem como pressuposto a prova do prejuízo, nos termos do art. 18, § 2º do RPAF. Do exame dos autos, conclui-se, facilmente, que nenhum prejuízo sofreu o sujeito passivo, pois, a despeito do elevado número de infrações, apresentou impugnação, tendo discutido de forma exaustiva todos os pontos do lançamento e, o que é mais importante, logrou êxito em elidir as acusações fiscais.

De fato, de um valor total lançado de R\$866.712,89, conseguiu reduzir para pouco mais de R\$ 100.000,00, com a anulação de quatro imputações e a decretação de improcedência de outras quatro. Do exposto, entendo que não houve cerceamento do direito de defesa, pelo que afasto a arguição de nulidade.

Quanto à solicitação de diligência para avaliar a anotação do nome e do RG do consumidor no verso dos documentos fiscais (Infração 1), entendo despiciendo, pois a própria recorrente confessa que não colheu a assinatura do consumidor, nem registrou os motivos da devolução no documento emitido, obrigações acessórias indispensáveis à comprovação da devolução das mercadorias.

Rejeito, igualmente, a diligência para avaliar o erro na Emissão do Documento Fiscal nº 124, pois a única hipótese para a sua exclusão seria o cancelamento da nota fiscal, atitude que o sujeito passivo admite não ter feito.

Assim, por entender que as provas do processo são suficientes para a formação da minha convicção, denego o pedido de diligência.

Quanto à Infração 1, a acusação fiscal é “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devoluções de mercadorias efetuadas por consumidores finais, sem a devida comprovação ...*”. A recorrente alega que houve a efetiva devolução das peças, em que pese admita que não cumpriu

as formalidades previstas no RICMS, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça defensiva, à folha 454, abaixo reproduzido.

“As exigências fiscais burocratizam em excesso operações cotidianas de trocas e devoluções, de tal sorte que, se exigidos, colocariam os esforços da Recorrente não no sentido de atender à sua clientela e girar suas mercadorias, mas antes mobilizando seus colaboradores apenas para atender tais exigências.

De fato, não se concebe que uma simples troca de mercadoria se condicione à apresentação do cupom fiscal precedente, à aposição de assinatura, indicação do documento de identidade e justificativa dos motivos por parte dos consumidores finais e dos colaboradores das pessoas jurídicas.”

Argumenta que as formalidades não podem prevalecer frente ao princípio da verdade material, conforme segue.

As cobranças fiscais não podem prevalecer, a teor do artigo 214 do Código Civil, mesmo que se admita a ocorrência de erros formais em documentos e declarações fiscais. As devoluções são compatíveis com o volume de operações da Recorrente e se justificam pelo seu ramo de atuação empresarial, em que são notórias e costumeiras as operações de devoluções e trocas.”

O autuante não acata as alegações defensivas, argumentando que a empresa não trouxe qualquer prova de que tenha ocorrido efetivamente as devoluções.

Em consulta à legislação, é possível constatar que o creditamento em operações de devolução de mercadorias vendidas a não contribuintes, requer a prova inequívoca do fato, conforme art. 653 do RICMS/97 (regra reproduzida no art. 454 do RICMS/12), *in verbis*.

“Art. 653. O estabelecimento 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 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 acrescido).

...

§ 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.

...

Como se pode concluir, a partir da leitura do texto do § 2º acima, a prova da devolução passa pelo atendimento a determinadas formalidades, tal como disciplinado nos seus incisos. A questão, contudo, não se limita a mero preenchimento de formalidades, mas à prova de que houve a efetiva devolução da mercadoria, pois, nas vendas diretas ao consumidor, não se tem controle se a mercadoria realmente retornou ao estabelecimento. O objetivo é, portanto, evitar fraudes, mediante a emissão descontrolada de documentos fiscais de devolução, cancelando o débito efetuado quando da saída da mercadoria.

O contribuinte não logrou êxito em provar o fato posterior à venda, qual seja, o retorno da mercadoria ao estabelecimento. Deixou, aliás, de colacionar qualquer prova ao processo, pleiteando que se aceite a simples emissão do documento fiscal como prova, em evidente violação ao dispositivo regulamentar citado.

O princípio da verdade material somente pode ser invocado para que o julgamento se fixe nos fatos provados, em detrimento de meras formalidades legais. Não é, contudo, o caso dos autos, pois o sujeito passivo não provou o fato julgando, tendo pleiteado, simplesmente, que se julgue em descompasso com a norma, cujo conteúdo tem a sua razão de ser.

Ora, se o contribuinte desfruta de condições especiais que requeiram um tratamento tributário específico e diferenciado (quanto ao cumprimento das obrigações acessórias), deve solicitar à administração tributária um Regime Especial, devidamente motivado, justificando a sua

necessidade e especificando que controles pode oferecer em substituição às obrigações acessórias. O que não se justifica é descumprir uma obrigação acessória a todos imposta, ao argumento de que tal prática criaria entraves à sua atividade mercantil.

Assim, entendo que a Infração se encontra caracterizada, não merecendo reparo a Decisão de piso.

Quanto à Infração 4, a acusação fiscal é de “*Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis ...*”.

Preliminarmente, a recorrente suscita a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, pois entende que o fisco não acostou prova de que se trata de material de uso/consumo, exigindo-lhe aquilo que denomina de “prova negativa”.

No mérito, alega que se trata de transferência de material de uso ou consumo, em relação aos quais não incidiria o ICMS, conforme se lê à folha 464, em trecho destacado a seguir.

“Frise-se que todos os itens são materiais de uso e consumo, sendo certo que, em momento algum, a D. Fiscalização trouxe elementos capazes de infirmar tal aspecto e, no caso, não incide o ICMS por não haver caráter mercantil nas operações, dado que há apenas a movimentação de bens de uso e consumo que não se amoldam à noção de mercadoria.

Preliminarmente, rejeito a arguição de nulidade, pois o lançamento fiscal contém a descrição completa dos itens objeto da autuação, tendo, a autoridade fiscal, acostado arquivo, à folha 345, no qual constam os DANFE’s objeto do lançamento. Não se trata, portanto, de submeter o contribuinte à tarefa de “provar o impossível”, já que, de posse dos documentos fiscais de emissão própria, pode a empresa aduzir os argumentos e articular as provas cabíveis. Afasto, portanto, tal alegação.

No mérito, analisando os espelhos dos documentos fiscais acostados pela empresa, às folhas 462/463, é possível concluir que os itens ali descritos são “*blusas, camisas, camisetas, calça, cabides, etc.*”, ou seja, constituem-se em bens que fazem parte do objeto social da empresa recorrente, cuja atividade mercantil é “*exploração de industrialização, comercialização, no atacado e no varejo, [...] de confecções de roupas para adultos, crianças e mão de obra [...], comércio de produtos de perfumaria [...], comércio de livros revistas, publicações e CD, e ainda o comércio varejista de artigos de papelaria*”, conforme consta do seu contrato social, à folha 326 do processo. Não são, portanto, materiais de uso ou consumo, conforme sustenta a recorrente, mas mercadorias.

O mesmo se dá em relação aos documentos fiscais acostados ao CD, armazenados na pasta “Doc. 08 NFs Item 04-02.01.03”, à folha 345, que serviu de base à autuação.

Os eventuais erros de preenchimento do documento fiscal devem ensejar o seu cancelamento, o que não foi realizado até a presente data, mas nunca ignorar o seu conteúdo, conforme pede a recorrente.

Quanto à alegação empresarial de que se trata de operações sem incidência do imposto estadual, convém lembrar que a própria LC 87/96 prevê, expressamente, a incidência do ICMS sobre operações de transferências, conforme dispôs o art. 12, inciso I, reproduzido a seguir.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular
...”*

Assim, tenho por procedentes as infrações 1 e 4, não merecendo reparo a Decisão de piso neste ponto.

Noto que a recorrente aduziu argumentos com vistas à definição da natureza dos vícios nulificatórios reconhecidos pela decisão de piso. Observo, contudo, que tal questão não integra a matéria submetida à cognição deste colegiado, já que a discussão somente será objeto de apreciação na hipótese de ocorrer um outro lançamento, o que, até o presente momento não se materializou. Trata-se, portanto, que questão futura, cuja solução requereria a prolação de sentença condicional, vedada pelo direito.

Assim, não conheço dos pedidos deduzidos, em sede de recurso voluntário, relativamente às Infrações 6, 7, 11 e 15, em relação às quais o sujeito passivo não sucumbiu.

Entendo, portanto, que não merece reparo à Decisão de primeiro grau no que se refere ao Recurso Voluntário.

Ex-positis, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à preliminar de nulidade suscitada, de ofício, e, no mérito em relação ao Recurso Voluntário)

Com a devida vênia do voto do Nobre Relator, entendo que se faz necessário, de ofício, arguir matéria prejudicial.

Isto porque, entendo que o Recorrente teve prejudicado o seu direito de defesa, em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 16 (dezesesseis) infrações.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo auto de infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A. I. Nº 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3, 277992.0402/12-7, 269200.0337/13-8 e 206917.0008/14-0. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Outrossim, o próprio judiciário já se manifestou nesse sentido após a referida preliminar de nulidade não ser acatada por esta mesma CJF, gerando encargos de sucumbência ao Estado. Tal fato ocorreu nos autos da Ação Anulatória n. 0553332-16.2014.8.05.0001, em curso na 11ª. Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, e assim se manifestou o poder judiciário em decisão publicada no mês de maio do corrente ano:

Deste modo, passa-se à análise da nulidade do auto de infração alegada pela Autora, por suposta afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. O art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal/88, ao tratar do Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, diz que: "Art. 5º, 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". Diante da importância desses princípios no processo administrativo e, principalmente, dos desdobramentos práticos que decorrem de suas aplicações, é imprescindível que se analise, com maior profundidade, o auto de infração impugnado, o qual encarta 14 infrações em desfavor da empresa Autora. É cediço que é da essência da autuação a indicação sucinta da origem e natureza do crédito tributário, mencionando especificamente a disposição da lei em que seja fundado e a descrição completa dos fatos. Também é veraz que o sujeito passivo deve conhecer plenamente as acusações que lhe são imputadas para que possa, adequadamente, rebatê-las, sob pena de nulidade do auto de infração. No presente caso, em que pesem estar as infrações devidamente especificadas e descritas de forma a atender os requisitos legais, para a devida formalização da exigência do crédito tributário, é incontestável, lado outro, que o auto de infração é nulo, desde o seu nascedouro, por não permitir ao contribuinte exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório naquelas 14 infrações. Destarte, de considerar-se mesmo sem qualquer razoabilidade o lançamento de 14 itens para fins de defesa do contribuinte, os quais, embora cuidem de ICMS, possuem natureza e descrições distintas, do que decorre, sem sombra de dúvidas, prejuízo para a defesa. Nessa mesma linha, de que a multiplicidade de infrações nulificam o lançamento fiscal, entenderam três dos seis Conselheiros do Consef (o voto do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva foi seguido por José Antonio Marques Ribeiro e Oswaldo Ignácio Amador) quando do julgamento do recurso voluntário interposto pela Autora, conforme se vê do Acórdão 4ª JJF nº 0068-04/14 (fls. 78/86). Eis o teor: "Verifico que o presente processo gira em torno de 14 supostas infrações à legislação do ICMS, cada uma tratando de situações diversas. (...). De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material. Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A.I nº 269139.0001/10-7. Toda a análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal. No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir

provas que competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister. E não se pode alegar que tal fato restaria superado diante da falta de impugnação específica de 05 (cinco) das 14 (quatorze infrações), uma vez que isso pode ter decorrido, exatamente da dificuldade de se impugnar todos os itens, bem como da análise de custo-benefício da empresa, uma vez se tratarem de itens de menor relevância econômica. Entretanto, o Fisco não pode se utilizar de tal estratégia em seu favor. O que deve ser pago É o que É devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte. a dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente Auto de Infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada. Por sua vez, entendo que o direito de defesa do contribuinte foi tolhido, até porque o mesmo dispôs dos mesmos prazos recursais. Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento, é anular inteiramente o auto de infração, facultando ao nobre autuante o reinício da ação fiscal e, a partir daí, a lavratura de novos autos de infração, agrupando as infrações de acordo com os roteiros de fiscalização em comum, e em volume razoável e proporcional para se preservar a ampla defesa, observadas naturalmente as regras de decadência." Por conseguinte, conforme asseverado pelos citados Conselheiros no julgamento do recurso administrativo, a dificuldade encontrada, certamente pelo volume de infrações, prejudicou a instrução do PAF, posto que não permitiu à contribuinte o fornecimento de informações necessárias à autoridade julgadora, tolhendo-a no seu direito ao contraditório e à ampla defesa, sem contar que os prazos para a manifestação da Autora no PAF não foram sequer dilargados. Ou seja, se o AI contivesse apenas uma infração ou quatorze (como de fato), o prazo para defesa seria o mesmo. Reconheceu, pois, o Conselheiro do voto vencido, desempatado pelo voto do Presidente do Consef, a razoabilidade da anulação do auto de infração, com reinício da fiscalização, para a lavratura de novos autos em volume razoável e proporcional para a preservação da ampla defesa, além da observância do prazo de decadência. Nesse sentido, mutatis mutandis: "ADMINISTRATIVO E AMBIENTAL - AUTO DE INFRAÇÃO – IRREGULARIDADE - FALTA DE DESCRIÇÃO DO FATO QUE CONFIGURA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO AMBIENTAL - CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - AUSÊNCIA DE EMBASAMENTO LEGAL - RETIFICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 91/06 DO IBAMA – MERA CORREÇÃO - BENEFÍCIO AO PARTICULAR . 1. Por afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, padece de nulidade o auto de infração que não descreve de forma detalhada os fatos ou circunstâncias que configuram infração à legislação ambiental. 2 (...)" (TJ-SC - AC: 20120417903 SC 2012.041790-3 (Acórdão), Relator: Luiz César Medeiros, Data de Julgamento: 12/08/2013, Terceira Câmara de Direito Público Julgado). Acerca do binômio prejuízo versus nulidade, assim entende o STJ, de forma pacífica: "(...) 3. Em nosso sistema processual vigora a máxima pas de nullité sans grief, segundo a qual somente deve ser anulado o processo quando evidenciado efetivo prejuízo à parte ou sacrifício aos fins da Justiça (princípio da instrumentalidade das formas). No caso, inexistindo prejuízo à parte, não há que se falar de mudança de rito para renovar a defesa acerca de infração legal e devidamente imposta. Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1269039/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/02/2012, DJe 23/02/2012).

Com efeito, o auto de infração é nulo porquanto gerou prejuízo à defesa da Autora no âmbito administrativo. De dizer-se que, em processo, especificamente em matéria de nulidades, vigora o princípio maior de que, sem prejuízo, não se reconhece nulidade. Assim sendo, como na hipótese o prejuízo é factual, a declaração da nulidade do lançamento fiscal hostilizado é medida que se impõe, em face da efetiva demonstração de prejuízo à defesa da Acionante, frise-se. Diante do exposto, ratificando os termos e efeitos da decisão de fls. 833/837, que reconheceu a decadência dos itens 02, 04, 07, 08 e 09 do AI nº 206881.0002/13-2, JULGO PROCEDENTE o pleito autoral para declarar a sua nulidade por afronta ao princípio da ampla defesa, para que nova fiscalização seja realizada, observando-se os prazos decadenciais eventualmente aplicáveis. Condeno o Estado da Bahia no pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em R\$ 3.000,00 (três mil reais), com base no § 4º do art. 20 do CPC. Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição de ofício. P.R.I. (Diário da Justiça da Bahia, disponibilizado em 26/05/2015 CADERNO 2 ENTRÂNCIA FINAL CAPITAL 11ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA Página: 443)

Toda análise de nulidade de um auto de infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

São diversas imputações, de naturezas distintas, todas exigidas em um mesmo lançamento. O próprio relatório e voto elaborado pelo Nobre Colega Relator já demonstra a complexidade e dificuldade deste Conselho de Fazenda de se apreciar todos os fatos aduzidos, imagine então para o contribuinte que teve que se defender de todos eles em um mesmo prazo processual.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações

constantes em um mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.

§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento é anular o auto de infração, razão pela qual, de ofício, voto pela NULIDADE do presente lançamento quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte.

Vencido na preliminar, no mérito também divirjo do Relator quanto à Infração 4 que tem por objeto a exigência de ICMS em operações de transferências.

Entendo que a transferência de mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

Não há hipótese de incidência do ICMS se não ocorre a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do seu centro de distribuição para uma de suas filiais.

A Súmula nº 166 do STJ já pacificou entendimento no sentido que “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Veja que a súmula não faz menção à mesma unidade federativa ou à destinação do bem, pelo contrário, ela é utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Precedentes: [...]

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso,

devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. Precedentes: [...] (Resp 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).

O entendimento também é consolidado no Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.

(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; Resp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994).

De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931.Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)

O STF em outros recentes julgados confirmou sua posição e foi além. De fato, em um julgado proferido em 30.05.2014 pela Primeira Turma do STF se verifica que a Corte Suprema “*tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas*” (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

Um mês depois da publicação do julgado mencionado, o STF, agora pela Segunda Turma, decidiu que na transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, não incide o ICMS, pois não ocorre a transferência de titularidade (AgReg. no Recurso Extraordinário nº 765486, AgR, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicado em 04/06/2014).

Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal entende que não incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, bem como naquelas transferências de mercadorias que sofreram processo de nova industrialização.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da Decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de leis, ainda mais em se tratando de legislação de 1996, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá e certamente trará prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Não podemos nos acomodar à mera aplicação da lei estadual, uma vez que a mesma tem que se coadunar com o CTN e a própria Constituição Federal. Se assim não for, estaremos sempre beneficiando o mau legislador, em detrimento do contribuinte, imputando-lhe um ônus desnecessário, de ter que fazer seu direito ser respeitado na esfera judicial.

O papel do processo administrativo é possibilitar à Administração rever seus próprios atos quando eivados de erro, e assim devemos agir.

E tal situação apenas foi pacificada pelas recentes decisões exaradas pelas duas turmas do STF.

O que mais é necessário para se reconhecer que a transferência não é fato gerador do ICMS? Existem reiteradas decisões de Tribunais Superiores, Súmula do STJ, Decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivo, Decisões das duas turmas do STF. A insistência em se buscar fundamentações das mais diversas para se negar a aplicação das referidas decisões acaba sendo um fato prejudicial ao Estado, que permanecerá arcando com a sucumbência judicial.

Assim, entendo restar insubsistente a Infração 4.

No mais, acompanho o voto do Nobre Colega Relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à preliminar de nulidade suscitada, de ofício e, em decisão não unânime em relação ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0016/14-9**, lavrado contra **SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFEÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$102.962,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e 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\$590,32**, previstas nos incisos IX, XI e XVIII, “b”, do mesmo diploma legal citado, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já pagos. Solicita-se que a repartição verifique a possibilidade de existência de elementos que justifiquem a renovação do procedimento em relação às infrações 6, 7 e 11.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade) – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de nulidade) – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Tiago de Moura Simões e José Carlos Barros Rodeiro.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, José Carlos Barros Rodeiro, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA – RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de nulidade e, no mérito, Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS