

A. I. N° - 206837.0016/14-9  
AUTUADO - SHOULDER INDÚSTRIACOMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/05/2016

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0057-01/16**

**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. **c)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 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%. Lançamento indevido. **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. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO.** Lançamentos não impugnados pelo contribuinte. **7.**

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. **8. 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. **9. REGISTRO DE ENTRADAS.** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Lançamentos não impugnados pelo contribuinte. Reduzido 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. **10. LIVRO FISCAL.** ESCRITURAÇÃO EM DESACORDO COM AS NORMAS REGULAMENTARES. UTILIZAÇÃO DE DIFERENTES CÓDIGOS COM DIFERENTES QUANTIDADES DE NÚMEROS E LETRAS. MULTAS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. **11. 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 constitucionalidade do direito posto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16.3.15, diz respeito aos seguintes fatos:

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, evidenciado 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 acompanhando da declaração assinada pelo consumidor final responsável pela devolução. Aliado a não presença das NF-e Entradas de Devoluções, foi marcante o silêncio quanto 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 é relacionado 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 consequente 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 ao adotar impedia 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 impediham 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 08: Falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$13.773,12, com multa de 60%. Adendo: “O contribuinte de modo recorrente não efetuou

recolhimento do diferencial de alíquota relativo a material de consumo adquirido fora do Estado da Bahia. Reconheceu a falha, não se pronunciado quanto ao cometimento da infração, apenas indagando sobre a possibilidade de efetuar o recolhimento extemporâneo” [sic].

Infração 09: Falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo [*ativo immobilizado*] do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$30.022,48, com multa de 60%. Adendo: “O contribuinte de modo recorrente não efetuou recolhimento do diferencial de alíquota relativo a material de consumo adquirido fora do Estado da Bahia. Reconheceu a falha, conforme e-mail” [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 13: Falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [*leia-se: mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS*], sendo por isso aplicada a multa de R\$157,63, equivalente a 1% das entradas não registradas. Adendo: “Contribuinte deixou de escriturar notas fiscais de Entradas, conforme Planilha (15)” [sic].

Infração 14: Escrituração de livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares, sendo por isso aplicadas três multas de R\$420,00. Adendo: “Foi detectado a utilização de diferentes Códigos com diferentes quantidade de números e letras dos Códigos ensejando e dificultando os procedimentos de Auditoria de Estoques” [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].

Infração 16: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, sendo glosado crédito no valor de R\$42,97, com multa de 60%. Adendo: “O contribuinte realizou entrada de mercadorias em cujas notas houve destaque a maior do ICMS, tendo efetuado a escrituração das mencionadas notas fiscais, apropriando o crédito destacado no corpo da nota fiscal, que apresentava um valor maior que o valor devido em razão da alíquota correta” [sic].

O contribuinte apresentou defesa (fls. 245/319) declarando que efetuaría o pagamento dos lançamentos dos itens 8º, 9º, 12, 13, 14 e 16, com os descontos legalmente previstos, mas considera improcedentes os itens 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 10, 11 e 15.

Impugna o lançamento do item 1º (fl. 251), que diz respeito à glosa de créditos por suposta falta de provas da ocorrência de devoluções de mercadorias por parte dos clientes consumidores finais. Assegura que todas as devoluções foram devidamente documentadas por Notas Fiscais de entrada, além de se justificarem porque, notoriamente, há inúmeras devoluções e trocas de mercadorias no ramo varejista de peças de vestuário, no qual a empresa atua, e, ainda que tenha havido alguma inexatidão - o que se nega, na medida em que as devoluções e trocas de mercadorias ocorrem sem a aposição de visto dos clientes por prática de mercado -, o caso envolve, no máximo, inexatidões meramente formais, que não justificam a glosa de créditos.

Mais adiante (fls. 254/264) volta abordar o tem 1º, explicando que nas atividades de varejo de produtos de vestuário a empresa se depara, por diversas vezes, com a situação de devoluções ou de trocas de mercadorias. Em determinadas situações, há troca de uma peça por outra da mesma espécie, mas de tamanho ou cor diferente, casos em que não há alterações de estoque, pois entra uma mercadoria e sai outra da mesma espécie, e ocorrem também situações de trocas de peças de uma espécie por mercadoria de outra espécie, casos em que há a entrada da mercadoria devolvida e uma saída da mercadoria de outra espécie, havendo ainda casos de simples devoluções. Afirma que nos casos em que a empresa se deparou com a entrada de mercadorias por troca ou devolução foram emitidas as correspondentes Notas Fiscais de entradas, todas devidamente lançadas no Registro de Entradas. Diz que em razão de devoluções de seus clientes, a empresa apropriou-se, como crédito, dos valores de ICMS destacados nas Notas Fiscais de saídas das mercadorias devolvidas, à alíquota de 17%, conforme é autorizado pela legislação, e as operações de saída e suas posteriores devoluções, com a anulação das saídas originárias, foram documentadas, de modo que não há respaldo para a glosa de créditos.

Reclama que a glosa de créditos de ICMS efetuada pelo fisco sobre operações lícitas e juridicamente válidas de devoluções escrituradas implica a imposição de um dever formal que

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, mas ocorre que os comerciantes se veem obrigados à adoção de tais práticas, não em virtude de lei, mas dos costumes, que são também fonte do Direito, devendo ser sopesados pelo critério da razoabilidade para a interpretação dos fatos que mais se amolde à noção de justiça.

Aduz que, no seu ramo de atuação comercial, enfrenta forte concorrência, e diante do volume de suas operações existe um percentual de operações relacionadas a trocas ou devoluções de mercadorias, sendo difícil afirmar o contrário, isto é, que uma empresa do seu porte, voltada ao comércio de peças de vestuário, sujeita a um sem número de senões de seus clientes quanto a cores, tamanhos, modelos, desacerto de presentes, etc., não apresente um percentual de movimentações dessa espécie, e a autuação se apega à suposta falta de comprovação de devoluções, a pretexto de inexistirem elementos considerados aptos a validá-las, mas ocorre que tais exigências não podem ser erigidas para se inviabilizar o direito aos créditos da não cumulatividade.

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

Considera que não se concebe que uma simples troca de mercadoria se condicione à apresentação da Nota Fiscal precedente, à aposição de assinatura, indicação do documento de identidade e justificativa dos motivos por parte dos consumidores finais e dos empregados da empresa. Sustenta que as cobranças fiscais não podem prevalecer, de acordo com o art. 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 empresa e se justificam pelo seu ramo de atuação, em que são notórias e costumeiras as devoluções e trocas, de modo que as alegações fazendárias não podem prevalecer em face do princípio da verdade material, que se sobrepõe aos simples erros de fato. Cita nesse sentido comentários de Marcos Vinicius Neder e James Marins. Transcreve as ementas do Acórdão nº 103-22512 e do Acórdão nº 101-96.829 do 1º Conselho de Contribuintes. Também transcreve trecho do REsp 901.311/RJ do STJ. Com isso, considera estar evidenciada a impossibilidade de os créditos tributários serem exigidos, sob a pena de violação aos princípios da verdade material e da legalidade estrita, assim como aos arts. 3º e 142 do CTN, por inexistir fato gerador ou matéria tributável que justifique a cobrança dos montantes e, especialmente, porque as obrigações tributárias são “ex lege”, o que significa dizer que o fisco deve verificar se há a efetiva ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, em atenção aos princípios da verdade material, da motivação e da fundamentação dos atos administrativos, analisando e efetivamente levando em consideração todas as provas e esclarecimentos dos contribuintes. A seu ver, essa é a única conclusão compatível com o princípio da motivação, que é corolário dos primados da legalidade estrita, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Cita lições de Fred Didier Jr. e de Alberto Xavier acerca da cláusula do devido processo legal.

Sustenta que este caso não pode ser decidido unicamente com base nos relatórios que embasam o Auto de Infração, sem a análise detida, à luz do princípio da verdade material, dos documentos comprobatórios dos fatos alegados pela empresa e de todos os fundamentos apresentados. Dá destaque ao acórdão proferido pela Câmara Superior do TIT, de São Paulo, no julgamento do Recurso Especial interposto nos autos do Processo DRTC-03 350617/2008 (doc. 03, em CD anexo), assinalando que esse 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, pois, em vez de se apegar excessivamente a aspectos formais, a Câmara Superior, ao proferir aquele paradigma, reconheceu o direito material da então recorrente, para afastar a glosa

perpetrada pelo fisco, e os motivos determinantes do referido paradigma, “mutatis mutandis”, são perfeitamente aplicáveis ao presente caso.

Transcreve também a ementa do julgamento de um Recurso Ordinário interposto no Processo DRTC-1A 413893/2011 (AIIM nº 3.148.337-9), pela 14ª Câmara Julgadora do TIT, de São Paulo (doc. 04, em CD anexo). Assinala que no julgamento do Recurso Ordinário interposto nos autos do Processo DRT-13 5206011/2007 (AIIM nº 3.066.868-2) a 12ª Câmara Julgadora do TIT, de São Paulo, também afastou mero erro formal em preenchimento do Registro de Entradas para assegurar o direito de crédito da então recorrente. Sustenta que o raciocínio adotado em tais decisões, “mutatis mutandis”, é perfeitamente aplicável à presente situação, devendo ser adotado nestes autos para que se privilegie o direito material incontestado da ora defendant, devendo ser cancelado o item 1º, à luz da verdade material e das Notas Fiscais de entrada regularmente emitidas.

Com relação ao item 2º (fl. 252), que acusa suposta transferência irregular de mercadorias não ocorrida no caso concreto, considerando a autoridade fiscal que a empresa teria escriturado Notas Fiscais de entradas a título de devolução de mercadorias sem que tivesse ocorrido anteriormente qualquer transferência para a unidade, a defesa aduz que sua improcedência da autuação se explica por um erro de parametrização no sistema da empresa, que acabou por registrar como “devoluções de transferência” operações que, em verdade, se referiam a “entradas recebidas em transferência”, e, tratando-se de mero erro material, não há por que se falar em infração, em atenção ao princípio da verdade material.

Mais adiante, retoma a impugnação deste item (fls. 265-266) explicando que, por um erro de parametrização do sistema, as “entradas recebidas em transferência” foram escrituradas, indevidamente, como “devoluções de transferência”, tanto no estabelecimento remetente quanto no estabelecimento autuado, dando margem à equivocada interpretação de que a empresa teria feito devoluções para as quais não teria havido a correspondente entrada. Para desfazer o equívoco, requer a juntada das Notas Fiscais (doc. 06, em CD anexo), de acordo com as quais se observa que as operações retratadas se referiram a transferências praticadas pela filial remetente das mercadorias – e não por esta filial – e ingresso dessas mercadorias no estabelecimento autuado, e não “devoluções de transferência”, como acabou por ser erroneamente escriturado, mesmo porque, como se vê das Notas Fiscais, grande parte das mercadorias foi movimentada sob o correto CFOP 5.151, que se refere, justamente, a transferência de mercadorias, e não a devolução. Aponta como exemplo os dados da NF-e 1815.

Alega que se depreende dessa nota que o estabelecimento autuado figura como destinatário desta que, se era uma Nota Fiscal de saída para o estabelecimento emitente, para o destinatário deveria ter sido escriturada como entrada de mercadorias recebidas em transferência. Aduz que, a par de a natureza da operação vir equivocadamente descrita como sendo de “devolução de mercadorias recebidas em transferência”, a Nota Fiscal registra, em verdade, a maior parte das operações sob o CFOP 5.151, condizente com a transferência de mercadorias praticada, porém, por força do erro de parametrização em seu sistema, tais Notas de entrada de mercadorias recebidas em transferência acabaram por ser escrituradas como se fossem Notas de devolução. Com isso, considera esclarecida a verdade dos fatos, respaldada pelos documentos anexos, devendo ser cancelada a exigência do item 2º, por força do princípio da verdade material.

Quanto ao item 3º (fl. 252), que acusa falta de pagamento de ICMS por ter deixado de escriturar operações nos livros fiscais próprios, relativamente às Notas Fiscais Eletrônicas nºs 888, 889 e 890, a defesa afirma que as Notas Fiscais reclamadas foram canceladas no sistema de emissão de Nota Fiscal Eletrônica, ao tempo próprio.

Mais adiante, ao voltar a falar deste item (fls. 267-268), a defesa alega que tais Notas foram canceladas, como indicam os espelhos ora carreados aos autos e como pode ser confirmado em acesso direto ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)) (doc. 07, em CD anexo).

Aduz que, não fosse isso, é certo que, mesmo canceladas, as Notas Fiscais nºs 888, 889 e 890 foram devidamente escrituradas, somente não tendo havido o destaque do imposto por não ser devido, ante o cancelamento (doc. 07, em CD anexo).

Com isso, sustenta ser descabida a acusação de que a empresa teria deixado de escriturar os referidos documentos nos livros fiscais próprios, devendo ser cancelado o lançamento também nesta parte.

Relativamente ao item 4º (fl. 252), que alude à suposta circulação de mercadorias tributáveis como sendo itens de uso e consumo, diz que em verdade 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.

Mais adiante, ao voltar a abordar este item (fls. 268/275), aduz que este item versa sobre suposta prática de operações tributáveis como sendo não tributáveis, por interpretar a autoridade fiscal, “sponte sua”, que as Notas Fiscais autuadas teriam por objeto itens supostamente tributáveis. A defesa traz aos autos as Notas Fiscais em que se lastreia a acusação, para demonstrar que os bens cuja circulação nelas restou retratada se referem a material de uso e consumo do estabelecimento (doc. 08, em CD anexo).

Alega que, do exemplo colacionado, vê-se que as Notas Fiscais documentam a circulação de itens que claramente se destinam ao uso e consumo do estabelecimento, por exemplo, cabides, alarmes, etc. Ressalta que, mesmo os itens de vestuário porventura constantes em tais Notas se referem a uniformes utilizados pelos funcionários, destituídos de qualquer viés comercial, sendo portanto descabida a afirmação de que a empresa teria promovido a circulação de mercadorias tributáveis sob a rubrica de material de uso e consumo, menos ainda para se omitir de qualquer recolhimento.

Acrescenta que, não fosse a improcedência da acusação em seu todo, há impropriedade específica que deve ser sanada, haja vista 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.

Afirma 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 do estabelecimento autuado. Observa que nessa Nota Fiscal há caixotes e cartazes de liquidação, que claramente são materiais de uso e consumo e que, no mínimo, deveriam ter sido excluídos. Considera que, além disso, a própria lógica milita pelo reconhecimento do equívoco, haja vista que foge ao razoável a movimentação de 1.000 caixotes, ou de 2.000 cartazes, ou de 2.000 calças, de 5.000 camisas ou de 3.000 camisetas por uma loja de pequeno porte físico, sendo incontestável que a estocagem de tais quantidades acabaria até mesmo por comprometer o seu funcionamento. Assegura que todos os itens são materiais de uso e consumo, e que a fiscalização não trouxe elementos capazes de infirmar tal aspecto, pois, 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 4º, e como tais elementos descriptivos e probatórios simplesmente não existem, é absoluta e totalmente inválida a autuação fiscal, sendo a autuação inválida por cerceamento ao direito de defesa 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. Cita nesse sentido lição de Fabiana Del Padre Tomé.

Sustenta 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, e não basta a mera inversão automática do ônus da prova, até mesmo porque não se pode impor à defendant o ônus de realizar a prova negativa, pois compete ao fisco comprovar os fatos que justificam toda e qualquer autuação fiscal e, no caso da aplicação de presunções em matéria tributária, os fatos indicantes que as autorizam, conforme os ensinamentos de Mary Elbe Queiroz e Geraldo Ataliba.

Aduz que era dever da autoridade fiscal demonstrar, de forma clara e precisa, não bastando a mera afirmação superficial de que os bens não são destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, e exsurge daí o vício de motivação insanável do lançamento. Cita observações de Eurico Marcos Diniz de Santi a respeito da motivação e sua relação com a hipótese fática.

Acrescenta que o lançamento não contém elementos mínimos que permitam ao contribuinte se defender adequadamente das acusações que lhe são formuladas, porque não foram fundamentadas de forma válida e suficiente, de modo a garantir o exercício pleno do direito ao contraditório e à ampla defesa, inerentes ao devido processo legal, estampados nos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição. Faz ver que, exatamente por esse motivo – garantia do exercício pleno do direito de defesa –, o lançamento tributário, enquanto atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos dos arts. 3º e 142 do CTN, pressupõe a adequada e suficiente descrição da conduta infracional, sem a qual será inevitável e irremediavelmente inválido, pois a devida descrição dos motivos de fato e de direito que levaram à prática do ato (motivação) é elemento imprescindível à validade de todo ato administrativo, e por isso o ato de lançamento deve ser estrita e fiel obediência ao princípio da fundamentação, que deve guardar íntima correlação com o princípio da motivação dos atos administrativos, segundo o escólio de James Marins, que passa a citar. Conclui dizendo considerar evidenciada a insubsistência do item 4º.

Quanto ao item 5º (fl. 252), que acusa a aplicação de alíquota tida por equivocada, assegura que as disposições legais sobre a matéria, que inovaram os percentuais de incidência do ICMS para mercadorias importadas, atestam o acerto da empresa, inexistindo qualquer diferença a ser paga.

Mais adiante, ao voltar a abordar este item (fls. 275/277), alega que a autoridade fiscal se esqueceu que o Senado Federal, no exercício da competência que lhe é atribuída pela Constituição, fixou, por meio da Resolução nº 13/2012, a alíquota de 4%, a ser aplicada nas operações interestaduais subsequentes à importação de mercadorias que não tenham sido objeto de industrialização no Estado de origem, situação em que se enquadram as mercadorias das operações autuadas.

Aduz que, para demonstrar a correta subsunção das mercadorias à alíquota de 4%, traz aos autos exemplos de Notas Fiscais, denotando a importação das mercadorias que, posteriormente, foram objeto de operações interestaduais, praticadas sob a legítima alíquota de 4% (doc. 09, em CD anexo). Dá como exemplo a Nota Fiscal nº 781, que teve um único produto sob a incidência da alíquota de 4%, qual seja, a “Pulseira Corrente Neon A7050”, que tem por código 1222640060082.

Observa que a mercadoria em análise havia sido objeto de importação por meio da Nota Fiscal nº 20465.

Com isso, sustenta que se impõe reconhecer a regularidade da alíquota praticada pela empresa.

Os itens 6º e 7º são impugnados em conjunto. Alega (fl. 252) que os valores lançados foram obtidos a partir de levantamento quantitativo de estoque, ora se desdobrando em presunção de omissão de saídas (item 6º), ora em presunção legal de omissão de entradas (item 7º) ou em presunção de segundo grau – “presunção da presunção” –, sob a suposição de que as mercadorias entradas sem escrituração teriam sido adquiridas com recursos obtidos por supostas omissões de saída, porém restará demonstrado que a autuação não se sustenta, seja porque não encontra respaldo na fundamentação legal invocada, seja porque não reflete as informações encontradas na escrituração comercial, contábil e fiscal da empresa.

Mais adiante, ao retomar o casos desses itens 6º e 7º (fls. 277/298), assegura que não houve omissões de entradas, tampouco de saídas nos anos objeto da autuação, e, por influxo do

princípio da verdade material, devem ser considerados todos os meios de prova admitidos em direito que possibilitem a apuração dos fatos realmente ocorridos, pois todas as operações praticadas no varejo foram objeto de regulares lançamentos nos livros de saídas, de entradas e de apuração do ICMS (doc. 10, em CD anexo), os quais, ao que se indica, sequer foram analisados pela fiscalização. Diz que os demonstrativos fiscais são inválidos porque: a) não foram analisados os documentos e livros fiscais, o inventário e os dados de controle de estoque da empresa durante o procedimento de fiscalização; b) eles partem de valores equivocados de estoques iniciais e estoques finais, apesar de os livros de inventário do estabelecimento terem sido apresentados à fiscalização; e c) 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.

Passa a dar exemplos para demonstrar a insegurança dos números apontados pela autoridade fiscal, mormente porque, furtando-se ao imperioso exame dos livros fiscais e baseando-se tão somente nos arquivos magnéticos, acabou por incorporar a seu levantamento os flagrantes erros sistêmicos dos arquivos magnéticos, sem sequer se dar o encargo de investigação mais minuciosa ao menos para esses casos específicos.

O primeiro exemplo é a mercadoria do código 131041002, em relação à qual, de acordo com o levantamento fiscal, teria a empresa omitido nada menos que 5.663 peças de tal mercadoria, no valor de R\$383.937,24. 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.

Outro exemplo, a Nota Fiscal nº 47203, indicada em duplicidade na planilha fiscal, sendo com isso computada a suposta entrada de 1.600 unidades da mercadoria código 131041002. Observa que 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, e o valor unitário das peças é de R\$43,45, o valor total das mercadorias é de R\$347,60 e o valor do ICMS destacado é de R\$41,71. 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, circunstância que distorceu, do mesmo modo, o valor total da autuação fiscal.

Outro exemplo, a Nota Fiscal nº 48130, lançada em duplicidade, sendo computada a suposta entrada de 2.600 unidades da mercadoria do código 131041002, porém 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, circunstância que distorceu, do mesmo modo, o valor total da autuação fiscal.

Aduz que as mencionadas Notas Fiscais nºs 46356, 47203 e 48130 indicam claramente o equívoco da apuração realizada pelo fisco, de modo que as verdadeiras quantidades de mercadorias transferidas, de meras dezenas, se tornaram milhares no levantamento fiscal, e portanto não ocorreram, de forma alguma, as supostas omissões de saídas da ordem de R\$383.937,24, referente a 5.663 unidades da mercadoria de código 131041002.

Acrescenta que outro exemplo que chama a atenção está no levantamento relacionado à mercadoria com código 132011122, igualmente contido nas planilhas fiscais (doc. 11, em CD anexo). Segundo o levantamento fiscal, a empresa teria omitido nada menos que 929 peças de tal mercadoria, no valor de R\$222.031,00. Observa que a planilha fiscal 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, circunstância que distorceu, do mesmo modo, o valor total da autuação fiscal.

Outro exemplo, a Nota Fiscal nº 47625, lançada em duplicidade, sendo com isso computada a suposta entrada de 700 unidades da mercadoria do código 132011122, porém 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, circunstância que distorceu, do mesmo modo, o valor total da autuação fiscal.

Outro exemplo, a Nota Fiscal nº 48130, lançada em duplicidade, com isso sendo computada a suposta entrada de 150 unidades da mercadoria do código 132011122, porém 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, circunstância que distorceu, do mesmo modo, o valor total da autuação fiscal.

Alega que as referidas Notas Fiscais 45902, 47625 e 48130 indicam claramente o equívoco da apuração realizada pelo fisco, de modo que as verdadeiras quantidades de mercadorias transferidas, de meras dezenas, se tornaram centenas no levantamento fiscal.

Aduz que acostou, a título exemplificativo, Notas Fiscais (doc. 12, em CD anexo) em relação às quais o mesmo raciocínio acima exposto se aplica, dizendo que as mercadorias objeto dessas Notas Fiscais são aquelas com códigos 132014122, 132032209, 132095300, 132014401, 132034401, 132102321, 132105306, 132124100, 132133500, 132324401, 132325200, 132335000, 132374002 e 132394009.

Frisa que esses são apenas exemplos que atestam a completa invalidade do trabalho fiscal, sem prejuízo de outras provas que venham a ser juntadas no curso do feito, por deficiência na apuração dos valores a que se propunha inicialmente, devendo a autuação ser cancelada, por esse motivo e também por força do princípio da verdade material.

Sustenta que caberia à fiscalização analisar e considerar os documentos e livros fiscais, o inventário e os dados de controle de estoque durante o procedimento de fiscalização. Considera que se isso tivesse sido levado a efeito o Auto de Infração sequer seria lavrado ou, ainda que assim não fosse, o que admite para argumentar, abrangeia valores significativamente inferiores.

Pondera que, independentemente de eventuais inexatidões ou erros de fato nos arquivos magnéticos, deve ser privilegiado o princípio da verdade material, conforme os fundamentos já expostos.

Prossegue dizendo que os demonstrativos que apresentará indicam alguns dos casos em que a fiscalização criou duas ou mais linhas de controle para uma mesma mercadoria, situação esta que se repete diversas vezes, 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 fiscal. Observa que as linhas finais inferiores de cada demonstrativo trazem os dados de movimentação agrupados. Considera que se o Fisco tivesse considerado, de forma agrupada, o conjunto de movimentações para cada item de mercadoria, chegaria a um resultado completamente diferente. Aduz que na planilha demonstrativa que apresenta em seguida 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”). Ressalta que os valores de inventário inicial são constantes, não devendo ser somados. Assinala que para cada código de mercadoria há uma quantidade específica em estoque, ou seja, não há registros diferentes de códigos nem de descrição de mercadorias. Observa que a própria planilha fiscal repete, em mais de uma linha, o mesmo código e descrição de mercadorias. Explica que a

coluna “Saldo” indica o resultado corretamente considerado, depois de computadas as entradas e saídas sobre o estoque inicial, e que a coluna “Difer” indica a diferença entre a coluna “Saldo” e a coluna “Inv. Atual. Shoulder”, ao passo que a coluna “Difer (AIIM)” retrata os valores de diferenças indevidamente identificadas no Auto de Infração.

Considera que se a fiscalização tivesse analisado e considerado as quantidades constantes no livro de Inventário, que foi entregue antes de lavrado o Auto de Infração, bem como as entradas e saídas do período, teria verificado, com facilidade, que não houve omissão de entradas nem de saídas.

Sustenta que as cobranças são nulas, por falta de liquidez, certeza e exigibilidade, nos termos do art. 204 do CTN, arts. 586 e 618, inciso I, do CPC, e art. 3º, “caput”, da Lei nº 6.830/80, e afronta ao princípio da legalidade tributária, de que cuida o art. 142 do CTN, bem como da verdade material, considerando todos os elementos e critérios previstos na legislação, já que não se conformam às normas gerais e abstratas pertinentes. Acentua que um preceito fundamental para a validade do Auto de Infração é a liquidez e certeza do crédito constituído, o que está relacionado à quantificação do montante de tributo apurado. Observa que o art. 142 do CTN estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, ou seja, somente se o lançamento tributário respeitar os ditames legais e as balizas previstas no art. 142 do CTN é que se pode considerar validamente constituído o crédito tributário.

Alega que no presente caso o fisco não observou os critérios legais pertinentes, identificando, de forma indevida, valores de supostas omissões de entradas ou de saídas, incorrendo em inexatidões que apenas podem ser apuradas a partir do exame aprofundado da documentação fiscal da empresa, disso resultando a invalidade da presente cobrança, por falta de liquidez e de certeza, e o Auto de Infração é absolutamente inválido, não podendo ser convalidado, na medida em que os apontamentos fiscais estão completamente dissociados dos documentos fiscais e de inventário de suporte, havendo assim vício de fundamentação e de descrição das infrações supostamente cometidas, o que torna absolutamente inválida a autuação.

Considera que a revisão de elementos com tais proporções conduziria, em verdade, à realização de um novo lançamento tributário, por não depender de simples ajustes aritméticos, conforme vem decidindo o STJ. Transcreve nesse sentido trecho do acórdão proferido no EREsp nº 602.002/SP.

Aduz que isso tudo, à luz do princípio da verdade material e da legalidade, evidencia a absoluta invalidade dos itens 6º e 7º.

Passa a sustentar a ausência da prova do fato-índice. Assinala que, de acordo com a narrativa dos fatos, a autuação fiscal, no que toca aos itens 6º e 7º, exige imposto em duas situações distintas, ambas decorrentes da mesma conclusão tirada pela autoridade fiscal: a de que teria havido omissões de entradas e saídas de mercadorias. Considera que a conclusão que representa a base da presente autuação somente foi possível porque a autoridade fiscal se valeu de suposto levantamento quantitativo de estoque, após análise sumária unicamente de dados de arquivos do Sintegra, e, constatada a suposta diferença, a autoridade fiscal veiculou exigência do imposto com base em presunção supostamente autorizada por diplomas infralegais da legislação baiana, conforme o enquadramento legal apontado pelo Auto de Infração.

Faz ver que em direito tributário é cediço que as presunções legais podem ser admitidas se adequadas ao perfil delineado pelo legislador, porque o lançamento tributário é ato vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, cabendo à autoridade administrativa provar a ocorrência do fato gerador, e, não sendo possível a prova direta, a lei franqueia-lhe, em alguns casos, o emprego da prova indireta, por meio da presunção, porém, como a presunção é uma figura excepcional, sua

admissão impõe a observância estrita dos requisitos a que se condiciona sua aplicação, e tal rigor é necessário para que a aplicação da presunção esteja cercada de um mínimo de segurança jurídica, de modo a que a relação fisco-contribuinte não varie de um extremo que impõe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob o signo da estrita legalidade, para o extremo de dispensá-lo de cumprir quaisquer regras para engendrar um fato gerador ficto. Pondera que os arts. 6º e 7º da Portaria 445/98 atentam para essa ressalva:

*“Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.*

*“Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*“I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;”*

Argumenta que a presunção não significa um “cheque em branco” dado pelo legislador ao fisco, de modo que, para aplicá-la, a autoridade fiscal deve percorrer o caminho delineado pela legislação.

Aduz que, para se verificar se foram atendidos os requisitos mínimos para a aplicação da presunção, deve-se ter em mira que toda presunção se compõe de um fato indiciário (ou fato-índice) e um fato presumido (ou fato-consequência). Provado o primeiro, considera-se, observando-se a lógica prevista na lei, que o fato presumido também existe. A ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto é o fato consequência contido no art. 2º, § 3º, do RICMS/BA; ou seja, a lei determinou, nesse caso, que o próprio fato gerador do ICMS incidente sobre tais operações fosse apurado de maneira indireta. Por outro lado, o fato-índice veiculado naquela norma, como se abstrai da sua clara redação, é a entrada de mercadorias ou bens não registrados. Disso decorre que, para se considerar efetivamente ocorrido o fato gerador do ICMS, há de se ter por evidenciada a entrada de mercadorias sem registro no estabelecimento do contribuinte. Sendo assim, o lançamento tributário tendente a exigir o ICMS com base nessa presunção precisaria provar, incontestavelmente, a entrada de mercadorias não registradas no estabelecimento, pois é a falta de registro dessas entradas, no fim das contas, que determina o surgimento da obrigação tributária sob o manto da presunção. É a entrada de mercadorias sem registro, portanto, que poderia servir de suporte fático ao lançamento do ICMS. Considera que o mesmo raciocínio, por certo, se aplica às supostas omissões de saídas.

Feitas essas considerações, indaga: como provar a ocorrência de entradas de mercadorias sem registro ou, ainda, a saída de mercadorias sem a devida escrituração? A própria defesa responde que seria verificando-se os livros onde deveriam, por força de lei, constar tais registros. Observa que a legislação que autoriza a aplicabilidade da presunção aponta essa resposta, conforme o § 3º do art. 2º do RICMS/97:

*“§ 3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;”*

Alega que, ignorando essa sistemática, a autoridade fiscal, no caso dos itens 6º e 7º, não fiscalizou as entradas e saídas de mercadorias processadas pela empresa, deixando de provar, assim, o “fato-índice” que legitimaria a presunção em tela, impondo seu afastamento.

Considera frágil a fiscalização efetuada, haja vista que, analisando-se os dispositivos legais suscitados pela autuação, vê-se que a aplicação da presunção em que se lastreia o presente caso tem por requisito a análise da escrituração fiscal, ao prever que “Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis ... sempre que a escrituração indicar ...”, mas ocorre que a autoridade fiscal se limitou a analisar os arquivos magnéticos, omitindo-se quanto à análise dos livros comerciais, fiscais e contábeis da empresa. Argumenta que, por partir de presunção de movimentação de estoque, não bastaria à autoridade fiscal analisar os arquivos magnéticos,

sendo imperioso que verificasse o livro de inventário, as fichas de controle de estoque de cada mercadoria e mesmo os documentos e demais livros fiscais relacionados às movimentações havidas no período fiscalizado. Pontua que os fatos que se ligam à movimentação de estoque são fatos que dizem respeito à atividade comercial da empresa, pois a lei parte de dados comerciais para chegar à realidade fiscal, e, sendo assim, investigação dessa ordem somente se mostraria legítima se apurasse a movimentação de cada item.

Aduz que, além disso, ainda que se admitisse o desprezo da autoridade fiscal pela coleta do histórico comercial da empresa, indissociável de sua movimentação de estoque, ao menos deveria ter examinado os livros fiscais de entrada e saída de mercadorias, pois é isso o que sugere o enquadramento legal suscitado pela autoridade fiscal para embasar a autuação: o art. 2º, § 3º, e os arts. 322 e 323 do RICMS/97, observando que os arts. 322 e 323 fazem alusão expressa aos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, respectivamente. Diz que, conjugando-se os dispositivos, o que se tem é que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem o destaque do imposto sempre que a escrituração nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas previstos, respectivamente, nos arts. 322 e 323 do RICMS/97, não trouxerem o registro de determinadas mercadorias ou bens. Considera que esse caminho é inafastável, por ser aquele prescrito pela norma que autoriza a presunção, de modo que, ou bem se examina a escrituração veiculada pelos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas para se chegar à constatação de que houve omissão de movimentação de mercadorias, ou a presunção cai por terra, tornando-se ilegal, porque descumprida a condição imposta pela legislação para sua aplicabilidade.

Sustenta que a remissão da legislação, e da própria autoridade fiscal, porque apontou os arts. 322 e 323 do RICMS/97, à escrituração dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas mostra-se bastante lógica, em primeiro lugar, porque o SPED não substitui os livros fiscais, mas apenas constitui-se em meio magnético para veicular as informações concernentes que, em casos que tais, devem ser buscadas em sua origem, e depois, porque, sendo um sistema que depende de fluxo de dados com base em sistema auxiliar, é perfeitamente plausível que haja alguma falha na conexão entre os sistemas, como parece ter ocorrido no presente caso, de modo a que o SPED acabe por não retratar fielmente a realidade fiscal dos contribuintes.

Considera que, se a autoridade fiscal houvesse se dado o trabalho de verificar as fichas de controle de estoque da empresa, ou ainda seus livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, veria que a quase totalidade da movimentação reclamada foi devidamente escriturada, e, como a presunção somente se aplica quando esgotados todos os meios de prova ao alcance da autoridade fiscal, causa estranheza que, nas diversas intimações que precederam à presente autuação, a autoridade fiscal tenha se abstido de requerer o acesso às fichas de controle de estoque e aos livros fiscais da empresa, e portanto a autoridade fiscal não esgotou, quanto à movimentação de estoque, todos os meios de investigação que estavam ao seu alcance, quedando-se omissa quanto ao exame da documentação pertinente e, bem por isso, deixando de atender à condição imposta pela legislação para fazer valer a aplicação da presunção em exame, não tendo sido indicada pela escrituração a ocorrência de entradas ou saídas de mercadorias não registradas, posto que a escrituração pertinente não foi objeto de exame, e sendo assim não se cumpriu a condição imposta pela legislação, mostrando-se ilegal a presunção em que se funda a autuação, impondo-se seu cancelamento.

Sustenta ser ilegal a inversão do ônus da prova neste caso, porque, como consequência direta do desvio de procedimento perpetrado pela autoridade fiscal, sua omissão quanto ao exame da documentação pertinente implicou verdadeira inversão do ônus da prova em desfavor da empresa, haja vista que a legislação manda aplicar a presunção apenas após o exame da escrituração que venha a indicar omissão de entradas ou de saídas, ou seja, primeiro cabe à autoridade fiscal examinar a escrituração – por exemplo, o Registro de Entradas, o Registro de Saídas e o Registro de Apuração – e, se esta indicar a omissão suspeitada, só depois é que se aplica a presunção legal, de modo que, ao partir direto para a presunção, sem o prévio exame da

documentação relacionada à movimentação de estoque, a autoridade fiscal acabou por perpetrar a inadmissível transferência desse encargo à empresa. Toma por fundamento o art. 130 do COTEB acerca do ônus da prova, que incumbe ao fisco nas situações que aponta.

Além disso, considera que o Auto de Infração deve ser cancelado também em virtude do cerceamento que, do desvio de procedimento, foi impingido ao direito de defesa. Aduz que o referido cerceamento de defesa decorre da manobra sutil por meio da qual a autoridade fiscal passou a exigir imposto com base em supostas omissões de entradas e saídas de mercadorias sem esclarecer o porquê de entender que tais diferenças de estoque existem. Alega que, para que a empresa pudesse exercer com plenitude o seu direito de defesa, seria necessário, no mínimo, que a autoridade fiscal permitisse a compreensão da eventual infração que lhe estava sendo imputada, porém a desconexão verificada por força do desvio de procedimento prejudicou qualquer análise racional e, por consequência, praticamente inviabilizou a elaboração de uma defesa plena. Assinala que o cerceamento de defesa afronta o disposto no art. 123 do COTEB, e, sendo assim, também sob este fundamento deve ser cancelado o presente Auto de Infração.

Conclui esta parte da impugnação sustentando a necessidade de cancelamento dos itens 6º e 7º, tendo em vista que têm por fundamento presunções de omissão de entradas e de saídas de mercadorias, porém, verificada a ilegalidade da aplicação da presunção de omissão de entradas e de saídas ao presente caso, uma vez descumprida a condição imposta pela lei para validar a “prova indireta” produzida pelo fisco, impõe-se o cancelamento dos itens em referência, dado o vício insanável que atinge, nessa parte, a autuação.

Impugna também o item 11 (fl. 253), cujo imposto foi apurado por arbitramento, alegando que ele também padece de invalidade jurídica, na medida em que houve falhas nítidas na apuração dos valores médios de saídas de mercadorias aplicados pela fiscalização na quantificação do ICMS exigido, o que macula essa parcela da autuação fiscal de ilegalidade e manifesta falta de liquidez e certeza, bem como porque todas as operações foram realizadas de acordo com as práticas lícitas e notoriamente conhecidas do mercado varejista de peças de vestuário, notadamente as promoções de queimas de estoque em momentos próximos às trocas de coleções.

Mais adiante, ao retomar a defesa do referido item (fls. 299/304), diz que a autuação decorre de divergências supostamente não justificadas entre os valores de entrada das mercadorias negociadas pela empresa e os valores de saídas, porém em momento algum foram confrontados os números de unidades de mercadorias objeto de entradas (aquisições) e o número de unidades de mercadorias saídas (vendas). Diz ser incontrovertido que todas as operações praticadas durante o período da autuação fiscal foram regularmente informadas na Escrituração Fiscal Digital. Em outras palavras, o item 11 decorre da comparação dos valores das operações de entradas e de saídas, e não do número de mercadorias objeto de entradas ou saídas.

Destaca que no ramo varejista de peças de vestuário são comuns as vendas com descontos nos períodos de troca de coleções, em que as lojas devem dar vazão aos estoques de coleções anteriores, especialmente em períodos de troca de estações (verão, outono, inverno e primavera), e que nesses casos, inclusive para se evitar maiores perdas, é prática comum no mercado o oferecimento de produtos com descontos significativos, sendo este um fato notório, de conhecimento geral, que independe de provas, nos termos do art. 334, inciso I, do CPC, e portanto seria preciso analisar se a base de cálculo submetida à tributação refletiu o valor real das operações praticadas, pois o mero fato de algumas saídas terem se dado em valor inferior ao da entrada não desnatura essa premissa, tendo em vista que a empresa atua no setor de vestuário, sujeito às sazonalidades do mercado - conforme as datas especiais - e das coleções. Especialmente em relação a estas, é comum que determinadas características das peças produzidas para determinada estação impeçam sua manutenção em estoque, posto que as tendências então aplicadas certamente não se amoldam às exigências da estação seguinte, e por isso faz parte da estratégia comercial praticar determinada margem, mais substancial, no início das estações,

investindo em liquidações progressivas até a chamada queima de estoque, em que se vislumbram situações em que os preços praticados podem atingir patamares inferiores ao custo. Explica que o sucesso dessa estratégia comercial somente tem êxito considerando-se o ciclo de vendas completo, em que as margens mais substanciosas da fase de lançamento e alta da estação equilibram as eventuais liquidações de estoque.

Aduz que, por outro lado, é noção elementar, também, que a guarda de peças cujas cores, cortes, apliques, etc., ou seja, cujas tendências não mais perdurem na estação seguinte ocasionam perdas efetivas, sendo preferível vendê-las abaixo do custo e girar o estoque a fim de financiar a nova coleção, a ser vendida na alta de preços, e exatamente este é o caso das operações referentes ao item 11, que encontra nesse ciclo comercial a legítima justificativa quanto à redução de preços, não havendo qualquer ilegalidade na conduta descrita, posto que não é proibida a prática de liquidações, pois, ao contrário, o art. 170 da Constituição consagra a livre iniciativa e o livre exercício de qualquer atividade econômica.

Frisa que não há impedimento à prática de operações de circulação de mercadoria com prejuízo, isto é, podem ser praticadas vendas de mercadorias abaixo do preço de custo. Cita decisão do STJ que reconheceu o direito à manutenção de créditos de entrada mesmo nos casos de venda com prejuízo, mediante o EDcl no REsp 374.449/MG.

Protesta que admitir a acusação fiscal significa exigir a adoção, pelos contribuintes, de estratégias e práticas comerciais para assegurar a maior arrecadação tributária, e não para a manutenção de seus negócios.

Afirma que a postura adotada na presente autuação implica intervenção indevida, ilegal e injustificada na esfera patrimonial e comercial dos particulares, sem autorização constitucional, e, nesse sentido, o comércio se veria privado de prática comercial milenar, tão somente porque o fisco não admite que a tributação recaia sobre montante inferior ao do preço de custo de aquisição das mercadorias. Diz que a empresa está tão convicta da higidez de sua conduta que escravou tudo fielmente. Considera que o contrário disso equivale a criar uma ficção jurídica, com o fito unicamente de aumentar a arrecadação do Estado.

Quanto à regra do inciso IV do art. 22 da Lei nº 7.014/96, que prevê o arbitramento quando se comprova a sonegação do imposto, na qual se baseou a acusação, o autuado destaca que a autoridade fiscal não comprovou a falta de pagamento de imposto no presente caso, não havendo o mínimo indício de que as operações praticadas pela empresa não tenham se dado nos exatos valores por ela declarados, pois, ao contrário, os Cupons Fiscais, muitos dos quais vinculados a vendas com cartões de crédito utilizados pelos clientes para o pagamento de suas compras, demonstram a exatidão dos valores cobrados, ainda quando o preço final praticado possa ter sido, no contexto das liquidações de praxe, inferior ao valor de aquisição.

Alega que a leitura do dispositivo é suficiente para evidenciar a inaplicabilidade do arbitramento, na medida em que os valores das operações foram devidamente documentados, registrados e declarados ao fisco, não havendo por que se falar em imprestabilidade da documentação fiscal, tampouco em impossibilidade de apuração dos valores tributáveis e muito menos em informações não apresentadas à administração tributária, e os valores das operações são justificados pelo funcionamento de seu mercado de atuação, em que, notoriamente, são necessárias as concessões de descontos substanciais para a venda de estoques referentes a coleções que serão trocadas, inclusive para se evitar perdas efetivas com o encalhe de mercadorias, e, principalmente, tendo em vista que a autoridade fiscal não fez prova de qualquer conduta da empresa que se direcionasse à sonegação do imposto.

Dá como exemplo o produto Blazer Fit de Algodão Estampado, código 121022102, dizendo que houve as seguintes operações com essa mercadoria no ano de 2012, todas devidamente informadas pela empresa: em março de 2012 foram vendidas 2 unidades, ao preço unitário de R\$275,65; em

abril de 2012 foi vendida uma unidade, por R\$298,00; em junho de 2012 foram vendidas 2 unidades, ao preço médio de R\$149,00; em julho de 2012 foi vendida uma unidade por R\$149,00. Alega que a redução do preço de venda ocorreu a partir de abril de 2012, o que coincide com o período de troca de coleções da época, embora esse não seja um fator absoluto, dado que outras variáveis podem influir nas decisões de preço que impactam o giro do estoque da empresa, passando a praticar operações com preços inferiores a fim de evitar perdas.

Dá outro exemplo, Bermuda em Sarja Tencel, código 112204404, dizendo que houve as seguintes operações no ano de 2012, todas igualmente informadas pela empresa: em janeiro de 2012 foram vendidas 2 unidades, ao preço médio de R\$183,20; em março de 2012 foi vendida uma unidade, por R\$89,00; em abril de 2012 foi vendida uma unidade, por R\$89,00; em junho de 2012 foram vendidas duas unidades, ao preço médio de R\$89,00; em julho de 2012 foi vendida uma unidade, por R\$89,00. Observa que para essa mercadoria também houve uma redução escalonada dos valores, mais precisamente a partir do declínio do verão, o que coincide com o período de troca de coleções da época. Assinala que a empresa somente logrou praticar o preço cheio da peça no mês de janeiro, que coincide com a alta estação.

Num terceiro exemplo, diz que a mercadoria Bermuda Índigo Bouquet, código 112201101, foi objeto das seguintes operações no ano de 2012, todas devidamente informadas pela empresa: em janeiro de 2012 foram vendidas 2 unidades, ao preço médio de R\$124,50; em fevereiro de 2012 foram vendidas 2 unidades, ao preço médio de R\$106,75; em maio de 2012, foi vendida uma unidade, por R\$89,00.

O autuado reclama que, ao apurar a suposta margem de valor agregado, em vez de calcular a média do valor das operações de saídas, raciocínio adotado na autuação, foi aplicado o maior valor de venda no semestre fiscalizado. Frisa que, com isso, foram desconsideradas as variações justificadas de preços de mercadorias, incorrendo o levantamento, também por esse prisma, em flagrante distorção da realidade fiscal e comercial da empresa.

Aduz que há ocasiões em que são concedidos descontos extraordinários a determinados clientes, seja pelo volume de compras, seja por motivos comerciais outros, e justamente por isso é que se deve privilegiar e reconhecer a liberdade de os particulares celebrarem contratos de venda e compra de acordo com as práticas de mercado, tanto assim que STJ já se manifestou no sentido de que as vendas com prejuízo não podem ser consideradas, de imediato, como operações irregulares.

Acentua que, mesmo que a empresa tenha praticado preços de venda abaixo do custo ou abaixo do valor de entrada, pois existem situações de transferência entre estabelecimentos varejistas, o que não foi levado em consideração pelo fisco, a venda com descontos significativos é vantajosa diante de uma situação de encalhe de peças no estoque.

Considera ter ficado demonstrado que os preços praticados pela empresa decorrem de práticas reiteradas e amplamente conhecidas do setor de varejo de peças de vestuário, em que periodicamente são realizadas promoções com oferecimento de mercadorias com descontos significativos ao mercado consumidor, como forma de se permitir a troca de coleções de produtos e a venda de todo o estoque das peças das coleções a serem substituídas, de modo que não há por que se falar, neste caso, de omissão de entradas ou de saídas nem mesmo de aplicação de preços irregulares, devendo ser cancelado o item 11 do Auto de Infração.

Os itens 10 e 15 são impugnados em separado e depois em conjunto.

Especificamente quanto ao item 10, o autuado nega que tivesse cometido a infração (fl. 253). Observa que neste caso o próprio Auto de Infração é expresso ao apontar que não houve a falta do pagamento do ICMS devido por antecipação, relativamente a operações interestaduais com destino ao estabelecimento autuado, e na verdade o que houve foi o recolhimento antecipado, no mês de emissão das Notas Fiscais pelos estabelecimentos remetentes, em vez de o seu

recolhimento ter ocorrido no mês posterior, isto é, aquele do efetivo ingresso no estabelecimento autuado, ou seja, houve a antecipação da própria antecipação, e não o recolhimento intempestivo, isto é, depois do prazo de vencimento correlato.

Já especificamente quanto ao item 15, diz ser também inválido o lançamento do item 15 (fl. 253), seja por absoluta falta de fundamentação e comprovação da infração, seja porque não ocorreram as alegadas divergências de códigos de mercadorias apontadas pela fiscalização. Afirma que houve nítido erro de direito, na medida em que o dispositivo legal geral e abstrato 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. Protesta que todas as multas aplicadas neste caso são inválidas, por falta de razoabilidade e proporcionalidade, bem como por possuírem nítido caráter confiscatório, rechaçado pelo ordenamento vigente, devendo ser afastadas ou reduzidas a patamares juridicamente válidos, de acordo com diversas decisões do STF.

Mais adiante, a defesa passa a abordar em conjunto os itens 10 e 15 (fls. 304/312).

Alega que o item 10 é improcedente, pois a empresa não cometeu a infração prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei Estadual nº 7.014/96. Observa que o referido dispositivo prevê a imposição de multa de 60% do valor do ICMS não recolhido tempestivamente, quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, no caso concreto o próprio Auto de Infração é expresso ao apontar que não houve a falta do pagamento do ICMS devido por antecipação, relativamente a operações interestaduais com destino ao estabelecimento autuado. Sustenta que o que houve foi o recolhimento antecipado, no mês de emissão das Notas Fiscais pelos estabelecimentos remetentes, em vez de o recolhimento ter ocorrido no mês posterior, isto é, aquele do efetivo ingresso no estabelecimento autuado. Em outras palavras, houve a antecipação da própria antecipação - e não o recolhimento intempestivo, isto é, depois do prazo de vencimento correlato. Considera que, ao descrever a suposta infração, a autoridade fiscal reconheceu a inexistência de irregularidades. Diz que sequer se cogitou de aproveitamento indevido de créditos da antecipação e, também, identificou o fisco que as saídas foram devidamente tributadas. Afirma que não houve sequer a falta de antecipação parcial do imposto, pois a empresa jamais deixou de efetuar o recolhimento dos valores a título de antecipação parcial, não tendo havido, inclusive, qualquer prejuízo ao fisco, conforme se observa nas planilhas anexadas à defesa (doc. 13, em CD anexo), de acordo com as quais todas as aquisições do período foram objeto de recolhimento tempestivo de valores a título de antecipação do ICMS. Por essas razões, considera que o item 10 também deve ser cancelado, por não estar caracterizada a conduta prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, de modo que a autuação padece de erro de direito, que é insanável, pois a suposta infração jamais se materializou.

Com relação ao item 15, o autuado observa que se trata da cobrança de multa fixa, por motivo de suposta adoção de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, tendo para cada ano sido aplicada multa correspondente a 20 itens, ou R\$27.600,00, com fundamento legal no art. 42, inciso XIII-A, alínea “e”, item 1, subitem 1.1, da Lei nº 7.014/96. Aduz que, ao efetuar o procedimento de subsunção do fato concretamente verificado à hipótese da norma geral e abstrata, foram apresentados os seguintes e exclusivos fundamentos fáticos supostamente caracterizados para a aplicação da penalidade:

*“Infração 15 – 16.10.07*

*“Contribuinte adotou o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício fiscal.*

*Já sinalizamos a incorreta adoção de 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 2.107 itens de um total de 4.914 itens de mercadorias cadastradas, isso para o ano de 2010. Os demais anos (2011 e 2012) o procedimento foi da mesma ordem. A legislação aponta uma multa formal da ordem de R\$1.380,00 por item de*

*mercadoria onde tal procedimento ocorreu. A título educativo, foi aplicada multa correspondente a 20 (vinte) itens.”*

Alega que a fiscalização incorreu em erro de direito também relativamente a este item 15, pois o suporte fático invocado não se amolda à hipótese do antecedente normativo. Observa que o dispositivo legal pressupõe um único código para mais de uma mercadoria, porém, de forma equivocada, a fiscalização alegou a ocorrência de fatos referentes à situação oposta, isto é, uma única mercadoria para mais de um código. Observa que é isto o que se observa do seguinte excerto da descrição da infração: “Já sinalizamos a incorreta adoção de diferentes códigos para mercadorias cuja descrição é igual, sendo um código utilizado para as entradas e outro para as saídas.”

Com isso, alega o autuado que o descompasso é evidente e independe de maiores ilações, e, neste passo, o item 15 possui tais contornos e decorre exclusivamente da improcedente subsunção de tal fato – uma mercadoria, mais de um código – à norma geral e abstrata aplicada – um código, mais de uma mercadoria.

Prossegue dizendo que, além disso, a penalidade aplicada corresponde a supostas 20 irregularidades por ano fiscalizado, de modo que a quantificação da multa ou mesmo a sua fundamentação não podem ser alteradas, em respeito aos arts. 3º, 142, 145, 146 e 149 do CTN porque, conforme decidiu a 1ª Seção do STJ, sob o rito do art. 543-C do CPC, validando a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, é vedada a modificação dos critérios jurídicos originários de todo e qualquer lançamento tributário: STJ, Recurso Especial nº 1.130.545/RJ. Faz ver que, nesse sentido, a aplicação de penalidades pecuniárias está submetida ao princípio da legalidade estrita, que rege o direito tributário, até mesmo por influxo do princípio da tipicidade cerrada a que se sujeitam as normas punitivas (arts. 5º, inciso II, 37, “caput”, e 150, inciso I, da Constituição, e arts. 3º, 97 e 142 do CTN).

Aduz que o art. 142 do CTN estabelece ser o lançamento fiscal juridicamente delimitado pela imposição da penalidade aplicável a cada caso específico, evidenciado a absoluta invalidade jurídica de punições em desacordo com os estritos ditames legais, e sendo assim, caso a fiscalização, ao calcular o montante do tributo devido ou ao impor a penalidade pecuniária, deixe de aplicar norma existente no sistema jurídico, ou o faça com interpretação equivocada, tem-se lançamento com erro de direito, ou seja, erro no critério jurídico utilizado, que consiste na inadequada aplicação da norma jurídica pelo agente fiscal, em razão de equivocado entendimento sobre o seu comando ou puro desconhecimento. Cita neste sentido lição de Eurico Marcos Diniz de Santi. Faz ver que, se a aplicação da norma pelo agente fiscal, no ato de lançamento, estiver em desacordo com o que consta do texto legal, ter-se-á erro de direito, sendo necessária a sua anulação completa, porque o Auto de Infração, como ato administrativo que é, tem como elemento essencial o seu motivo, e o motivo é caracterizado pelos pressupostos de fato e de direito que embasam a expedição do ato administrativo, sendo que, conforme ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato. Por isso, identificado erro no pressuposto de direito, o ato administrativo é inválido. Ou seja, o erro de direito decorre da desconformidade do ato administrativo com as prescrições normativas pertinentes, isto é, da ilegalidade do ato administrativo, e tem por consequência a invalidade jurídica do ato administrativo, e no presente caso o erro de direito é manifesto, por absoluta inadequação do dispositivo da legislação invocado pelo fisco para aplicar a penalidade pecuniária. Ademais, em havendo erro de direito, torna-se inviável a alteração substancial de lançamento tributário maculado por tal vício, pois os arts. 145 e 146 do CTN vedam a revisão dos critérios jurídicos originariamente adotados em exigências fiscais fulminadas por erro de direito. Sustenta que o art. 146 fornece concretude ao princípio da estabilidade das relações e da segurança jurídica, pois retira a eficácia de modificações de interpretações jurídicas aplicadas pelo fisco em atos de lançamento. Transcreve comentário nesse sentido de Ruy Barbosa Nogueira. Reporta-se a decisão do STJ, sob o rito do art. 543-C do CPC (Recursos Repetitivos), no

julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, validando a Súmula nº 227 do extinto TFR. Destaca que o erro de direito não pode ser sanado, seja pela fiscalização, seja pelo julgador administrativo, seja pelo Poder Judiciário, por ser o lançamento fiscal ato privativo das autoridades administrativas (art. 142 do CTN), em respeito aos primados da segurança jurídica e estabilidade do direito, como decidiu o STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.303.543/RJ.

Por essas razões, considera que os itens 10 e 15 do Auto de Infração devem ser cancelados, tendo em vista a nítida configuração de erro de direito, que é insanável, na realização do lançamento de ofício das multas punitivas.

Com relação especificamente ao item 15 (fls. 312/316), sustenta que a autuação também é inválida por falta de fundamentação, na medida em que não foi localizado, nos autos, um documento ou demonstrativo sequer que evidenciasse a prática da suposta infração. Aduz que a gravidade da situação é evidenciada pelo teor da descrição da infração, em que foi alegada a ocorrência de irregularidades significativas, que, todavia, sequer foram explicitadas ou justificadas:

*"Infração 15 – 16.10.07*

*"Contribuinte adotou o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício fiscal.*

*"Já sinalizado 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 elevada 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 (vinte) itens."*

Sustenta que o Auto de Infração, nos termos em que lavrado, afronta os princípios da motivação e da legalidade, exercendo ato contrário a lei, por não ter uma mínima demonstração dos elementos de convicção que levaram à imposição da penalidade pecuniária. Aduz que, nos termos dos arts. 123, 129, § 1º, inciso III, 130, incisos I e II, da Lei Estadual nº 3.956/1981, a validade de toda e qualquer autuação fiscal está sujeita ao princípio da motivação, isto é, cada lançamento tributário em concreto depende não apenas da descrição precisa da infração, mas da existência de elementos de prova indispensáveis à comprovação da infração à legislação tributária, notadamente em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, em suma, ao devido processo legal. Afirma que tais dispositivos são compatíveis com os primados da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos nos arts. 5º, incisos II, LIV e LV, 37, "caput", e 150, inciso II, da Constituição, e art. 97, inciso VI, do CTN. Diz que, no mesmo sentido, os arts. 3º e 142 do CTN estabelecem ser obrigatória e vinculada a atividade de lançamento tributário, que deve ser pautada pela verificação da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e da determinação da matéria tributável, e isso significa que o fisco deve observar os comandos introduzidos por lei em sentido estrito e aplicar estritamente as normas jurídicas compatíveis com os fatos apurados e comprovados na atividade de fiscalização, pois, segundo vedação expressa do art. 108, § 1º, do CTN, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Pontua que nos atos de aplicação do direito os agentes fiscais devem introduzir a norma individual e concreta observando todos os cânones do direito, especialmente a motivação, sendo válido nesse sentido lembrar que os pressupostos de formação do ato administrativo são agente competente, procedimento previsto no ordenamento, motivação fática e jurídica do ato e publicidade.

Frisa que a fundamentação não deve ser compreendida apenas como a apresentação de afirmações concatenadas em um esquema lógico, devendo ser devidamente comprovadas, especialmente em se tratando do emprego das presunções de omissão de receitas, dada a sua

excepcionalidade, e compete ao fisco comprovar os fatos que justifiquem toda e qualquer autuação fiscal, e, mesmo no caso da aplicação de presunções em matéria tributária, dos fatos indicantes que a autorizem. Por outro lado, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, nos termos do art. 142 do CTN, não significa presumir a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como ocorreu no presente caso. Nos exatos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é um procedimento administrativo vinculado e obrigatório, em que um agente capaz procede à averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (norma geral e abstrata), a determinação da matéria tributável mediante a valoração dos elementos que integram aquele fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Ou seja, a autoridade administrativa jamais poderia supor ou presumir nem afirmar sem comprovar a ocorrência de determinado fato. Muito pelo contrário, era sua obrigação a minuciosa apuração do evento para a devida e correta subsunção do fato à norma, o que, contudo, não foi feito no presente caso, de modo que, também por essas razões, deve ser cancelado este item do Auto de Infração.

Passa a questionar as multas aplicadas (fls. 316/318), alegando que elas são desproporcionais e abusivas e têm caráter confiscatório. Sustenta que, de acordo com o art. 150, inciso IV, da Constituição, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Aduz que por diversas vezes o STF se manifestou positivamente, ou seja, o princípio do não confisco deve ser aplicado às multas tributárias. Cita decisões daquela Corte. Protesta que não pode a fiscalização lavrar o Auto de Infração e aplicar ainda multas de 100% ou 60% do valor do imposto exigido, nem de 60% do crédito fiscal, sob pena de tal ato administrativo ferir os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Cita lição de Celso Antônio Bandeira de Mello. Ressalta que o STF tem considerado razoáveis percentuais que variam entre 20% e 30% do débito tributário, como dão conta as decisões proferidas nos seguintes processos: RE 239.964, AI 675.701, AI 755.741, AI 685.380, RE 582.461. Considera demonstradas a invalidade, por ausência de capitulação legal, e a abusividade das multas, sendo absolutamente desproporcionais às infrações imputadas, sob pena de se estar praticando verdadeiro confisco, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição, o que é inaceitável em um Estado de Direito, devendo ser desconstituído esse montante decorrente do Auto de Infração.

Pede o cancelamento integral da exigência consubstanciada neste Auto de Infração e o arquivamento do processo administrativo para todos os efeitos. Reitera o pedido de conversão do presente feito em diligência, em razão da precariedade da fiscalização que precedeu à lavratura, bem como em razão da complexidade da matéria em discussão. Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela sustentação oral de suas razões.

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.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 349/366) fazendo inicialmente um breve relato dos procedimentos da auditoria efetuada, dando notícia de coisas que antecederam a autuação.

Expõe em seguida o que chama de dados preliminares e elementos norteadores, falando do histórico fiscal do contribuinte, destacando alguns indicadores de desempenho e comportamento que suscitaram atenção e necessidade de verificações. Destaca que o contribuinte apontou saldo credor em dezembro de 2014, em dezembro de 2012 e ao final de 2013. Diz que o [a] MVA média em 2011 foi de 1,052, ou seja, o preço médio de saída aponta para um percentual de 105% sobre o preço de entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada. Para blusas, bolsas e

acessórios, o [a] MVA padrão foi mais elevada, chegando a 233,3%, ou seja, foi aplicado um fator igual a 3,333 sobre o preço de entrada. Em 2012, o [a] MVA média foi de 2,600, ou seja, o preço médio de saída aponta para um percentual de 360% sobre o preço de entrada, com variações, a depender do tipo de peça comercializada. E no ano de 2013, o [a] MVA foi de 0,776, ou seja, o preço médio de saída teve um ajuste de 177% sobre o preço de entrada, com variações, a depender do tipo de peça comercializada. Diz que é inquietante, diante de tais indicadores, o fato de o contribuinte não ter efetuado qualquer recolhimento de ICMS fruto de apuração normal, pois apresentou saldo credor, mês a mês, e ainda assim, no mês de dezembro, habitualmente de maior movimentação, em razão das festas natalinas e passagem de ano, apresentou saldo credor para os anos subsequentes.

Informa que situação semelhante foi detectada na “unidade” do Shopping Barra, assim como na “unidade” do Salvador Shopping, onde foram auditados os anos de 2010, 2011 e 2012, e em todos os exercícios houvera saldo credor no livro de apuração, sem qualquer recolhimento além do ICMS por antecipação parcial. Considera que uma das possíveis explicações para o saldo credor pode estar correlacionado aos valores apurados e detalhados que levaram à infração 11.

Diz que as etapas de identificação e procedimentos de cálculo estão presentes nos arquivos gerados no padrão Excel cujos títulos indica, contendo 7 planilhas desdobrando os procedimentos de identificação, apuração e exigência do ICMS devido, havendo para cada exercício um arquivo identificando o respectivo exercício, cada um dos arquivos contendo, portanto, 7 planilhas.

Destaca a peculiaridade apresentada pelo contribuinte, que tem como principal fornecedor uma filial (unidade industrial CGC nº 43.470.566/0025-67), localizada no Estado de Mato Grosso, a qual é possuidora de benefício fiscal que pode chegar a 95% do ICMS apurado, e que juntamente com a matriz, sediada na cidade de São Paulo, foram responsáveis por mais de 95% das entradas, sempre a título de transferências, sendo que os valores restantes referentes às entradas também foram fruto de transferências entre filiais localizadas no Estado da Bahia, de modo que toda mercadoria comercializada tem como origem a matriz ou filiais do grupo Shoulder. Considera que certamente há um sutil controle dos preços praticados e movimentação de itens de mercadorias que é escamoteado, como a utilização de diferentes códigos para mercadorias com descrições semelhantes, numa clara tentativa de dificultar análise, especialmente a auditoria de estoques.

Com relação às alegações da defesa relativamente ao item 1º, que cuida da devolução de mercadorias para consumidor final sem a devida comprovação, diz que o contribuinte, através dos seus prepostos, fez comentários com menção aos artigos que apontam as exigências formais para a concretização da devolução e reconhece que não procedeu como dispõe a legislação, ainda que sinalizando o não cumprimento de um aspecto de formalismo, o que não considera justificativa para que o crédito seja indevido.

Diz que a defesa não apensou qualquer elemento ou evidência que possibilitasse a comprovação das efetivas devoluções, e apenas cita um acórdão da Câmara Superior do TIT, de São Paulo, apensando também um julgamento de recurso ordinário do mesmo Estado.

Afirma que a alegação de que as Notas Fiscais foram emitidas e escrituradas não configura a efetiva devolução das mercadorias. Considera que um contribuinte de tamanho porte econômico, que demonstra conhecer a legislação, não pode alegar e defender a não observância da legislação, e isto independe de sua concordância ou não com o dispositivo em questão, estando configurado o cometimento de uma infração, fruto da ausência dos documentos das devoluções.

Diz que o autuado não apresentou todas as Notas Fiscais de entrada relativas às devoluções de consumidor final, numa intencional tentativa de dificultar o levantamento, e, mesmo quando informado da ausência de tais Notas, o contribuinte nada informou, alegou ou providenciou, sendo que, além de não apresentar as Notas, jamais houve menção ao documento fiscal originário (Cupom Fiscal), já que deve ser anexado o Cupom Fiscal original ou “xerox” do mesmo, quando

se tratar de devolução parcial, e ao examinar as Notas Fiscais eletrônicas, tais dados não estão presentes, certamente por isso a não apresentação das Notas Fiscais. Diz que advoga a manutenção da “cobrança da infração”, pois as alegações da defesa evidenciam a inobservância dos dispositivos legais.

Com relação aos itens 2º e 3º, diz que, após exame dos elementos apontados pela defesa, verificou a procedência das alegações do contribuinte, “ainda que modo amostral”, de forma que as infrações não permanecem.

Relativamente ao item 4º, em face dos esclarecimentos do contribuinte de que as Notas são referentes a transferência de material de uso e consumo, o fiscal diz que a unidade fabril do “grupo” está sediada em Mato Grosso, e pergunta: “Como aceitar que a movimentação de 10.000 (dez mil) calças, camisas e camisetas são itens de uso e consumo?”

Diz que a quantidade de itens alegada equivocada não foi objeto de correções ao longo dos exercícios de 2012 e 2013, e os valores expressos nas Notas Fiscais são de fato expressivos, o que chama a atenção e deveria levar à sua pronta identificação e correção. Toma como exemplo a Nota Fiscal nº 124, no valor de R\$300.400,00, que não foi objeto de correção, pelo que se depreende que a ação foi intencional. Afirma que advoga a manutenção da “cobrança da infração”, pois as alegações da defesa evidenciam a inobservância dos dispositivos legais.

No tocante ao item 5º, diz que a exigência da diferença de ICMS reflete o uso de alíquota incorreta, pois, quando da transferência das mercadorias da matriz para a “unidade” de Salvador, ela se deu com a alíquota normal, de 7%, e seu entendimento é pela configuração de uma irregularidade, e nesse sentido advoga a manutenção da “cobrança da infração”, pois as alegações da defesa evidenciam a inobservância dos dispositivos legais.

Quanto aos itens 6º e 7º, o fiscal considera que as alegações da defesa têm como principal intenção confundir e descharacterizar os levantamentos produzidos, sem a devida análise e refutação. Diz que ajustar a movimentação de itens, fazendo uso de Notas Fiscais eletrônicas de transferências de mercadorias entre as “unidades” e nos volumes apresentados levou ao surgimento de inconsistências e omissões nos quantitativos, fruto da convicção de impossibilidade de apuração de tais movimentações pelo uso do expediente de códigos distintos para as entradas e para as saídas. Aduz que alguns indicadores, fruto das análises iniciais, levam a essa inquietante situação, afinal, um contribuinte que apresenta uma MVA média identificada no ano de 2011 da ordem de 1,052, portanto, o preço médio de saída expressando um percentual de 205,2% sobre o preço de entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada, sendo que para blusas, bolsas e acessórios o [a] MVA padrão utilizada foi de 233,3, ou seja, foi aplicado um fator igual a 333,3% sobre o preço de entrada de tais itens; e no ano de 2012, o [a] MVA média identificada foi de 2,60, portanto, o preço médio de saída aponta para um percentual de 360% sobre o preço de entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada; e no ano de 2013 foi de 0,776, ou seja, o preço médio de saída teve um ajuste de 177,6% sobre o preço de entrada, com variações, a depender do tipo de peça comercializada. Pergunta: “Como é possível a um contribuinte com MVA dessa ordem, comprehensível em razão do público-alvo da empresa, ao longo de 3 (três) exercícios, apresentar saldo credor na conta corrente do ICMS?” E acrescenta: “Como entender e explicar tal discrepância, diante dos números e valores identificados na auditoria?” Passa em seguida a ponderar o que considera uma das possíveis explicações parciais para isso. Fala do perfil diferenciado dos clientes da empresa.

Diz que foi necessária a execução dos roteiros de auditoria de estoque, o que exigiu a superação de um conjunto de dificuldades preliminares, e uma delas foi o fato de o 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 entradas e outro para as saídas, inclusive via ECF. Prossegue dizendo que todas as versões decorrentes das fases de análise

preliminar até a fase final, em razão dos ajustes e correções, foram encaminhadas ao contribuinte, estando no CD-ROM e se tem o “espelho” das planilhas apensado à informação fiscal.

Considera que a estratégia adotada pelo contribuinte tinha por objetivo tornar impossível a realização da auditoria de estoque, pois resultava em omissões expressivas de estoque tanto nas entradas como nas saídas. Acrescenta que tal procedimento foi recorrente em outra “unidade” auditada em 3 exercícios, ou seja, tratou-se de uma ação consciente para dificultar e impedir a realização de qualquer verificação de estoques via arquivos magnéticos, ECF e Notas Fiscais eletrônicas.

Informa que procurou contornar o impedimento criado de modo proposital pelo contribuinte, o que levou à imposição de “multa formal” [sic], objeto da infração 16.10.07, em todos os 3 exercícios. 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. Diz que, quando se examina o referido relatório do ano de 2011, se verifica a existência de um quantitativo de 1.075 itens cadastrados como mercadorias, e desse total 707 se distinguiam com códigos idênticos com descrições idênticas, apenas pela inclusão das letras “P”, “M” ou mesmo “.”, seja no início, no meio ou ao final do código.

Aduz que outro expediente adotado foi o emprego de códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde 9 até códigos com 13 dígitos. Seguem-se explicações acerca da estrutura do aludido relatório 707 e de sua vinculação com outros 11 relatórios, que teriam sido ignorados pelo contribuinte. Explica que a referida planilha foi sendo ajustada em diferentes versões com a exclusão das letras “P” e uniformizando os códigos com no máximo 9 dígitos, sendo que a última planilha efetua a subtotalização dos itens cujos códigos foram padronizados com 9 dígitos, para em seguida totalizar as quantidades de movimentação identificando a diferença predominante de entradas ou de saídas. Diz que esse procedimento permitiu superar as ações claras e direcionadas do contribuinte para impedir a verificação da movimentação de mercadorias, o que levou às diferenças apresentadas, que não foram objeto de questionamento ou esclarecimento por parte do contribuinte, de modo claro, previamente encaminhadas para conhecimento e esclarecimento.

Volta a falar do que chama de “expedientes” do contribuinte, adotando diferentes quantidades de dígitos, desde 9 até 13 dígitos, no exercício de 2011 e também em 2012.

Quanto ao item 7º, informa que no exercício de 2013 semelhante prática foi detectada, com entradas acima das saídas, e uma possível explicação seria a geração de saldo credor de ICMS.

Repete as considerações já aduzidas quanto ao cadastramento de códigos diferentes para as mesmas mercadorias, com emprego até de mais de 3 códigos para item de descrição idêntica.

Mais uma vez repete que outro expediente foi a adoção de códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde 9 até 13 dígitos.

Comenta as planilhas produzidas.

Fala da ocorrência de semelhante situação em outra “unidade”.

Considera que as alegações da defesa estão eivadas de afirmações inverossímeis, evidenciando o desconhecimento dos procedimentos de auditoria adotados. A seu ver, os quadros demonstrativos apresentados pelos “prepostos” são absolutamente inválidos, com a transposição de partes de uma planilha, sem se dar o trabalho de mencionar sua origem, assim como o exercício a que se referem, evidenciando fragilidade e descuido na fundamentação do que pretende defender.

Volta a falar de providências adotadas durante a realização da auditoria. Comenta as planilhas elaboradas. Considera que com certas afirmações da defesa o contribuinte incorre no reconhecimento da irregularidade apontada na infração 11. Explica que a razão pela qual aparecem 2 códigos é fruto do trabalho efetuado de uniformizar em 9 dígitos para efeito dos levantamentos produzidos. Repete mais uma vez a questão dos códigos com 9 até 13 dígitos.

Assinala que há uma linha final com o título “Dados agrupados”, ou seja, há uma subtotalização dos itens, de modo a ser menos danoso ao contribuinte, na medida em que leva a uma ponderação de diferenças de um conjunto de itens.

Diz que a empresa não apresentou qualquer planilha ou demonstrativo. Considera não haver espaço para os tópicos da defesa, que recorre a trechos de legislação, chegando a alegar cerceamento de defesa. A seu ver, isso se mostra incabível, se forem consideradas as datas e etapas observadas na fiscalização, assim como a flexibilização de prazos e prévio conhecimento das infrações e irregularidades.

Refuta a alegação dos “prepostos” de que não teria havido o exame e análise dos livros fiscais. Quanto à alegação de que não teria sido apreciada a Ficha de Controle de Estoque de cada produto, o autuante considera que é preocupante o ato de efetuar alegações sem se dar conta do que se está a afirmar. Assegura que todos os itens foram examinados, o contribuinte recebeu cópia das planilhas, e após o prazo legal de 60 dias depois da ciência do Auto o contribuinte mantém a sinalização de alguns itens sem apensar elementos além de “corte e cole” parcial da planilha da auditoria.

Quanto aos itens 10 e 15, diz o fiscal que as afirmações efetuadas pelo contribuinte relativamente ao item 10 apontam para a existência de erro de direito, aduzindo a defesa diferentes fontes para descharacterizar a infração, mas não houve o recolhimento dos valores apurados, considerando o período mensal de apuração, tendo por base o “Livro de Entradas” [sic] e o de Apuração do ICMS, cabendo salientar que todos os valores recolhidos foram posteriormente objeto de creditação no mês subsequente, e a multa é prevista em lei.

No tocante ao item 11, diz o autuante que não houve apresentação de quaisquer elementos de defesa, além do expresso no tópico 9 da impugnação, mas ainda assim ele, autuante, diz que presta esclarecimentos aos julgadores, em razão de ter sido cometida a mesma infração nas “unidades” instaladas no Shopping Barra e no Salvador Shopping. 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 itens com variação expressiva, muitos deles com preço de saída abaixo do preço de entrada. Diz que tal procedimento chamou ainda mais atenção diante do [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 entrada.

Passa então a esclarecer os procedimentos adotados para identificar a infração.

Quanto à “infração 11” [leia-se, infração 15], diz que já foi sinalizado o incorreto e intencional procedimento adotado pelo contribuinte de atribuir diferentes códigos para mercadorias cuja descrição é igual, sendo um código para as entradas e outro para as saídas. Observa que a legislação aponta uma “multa formal” [sic] de R\$1.380,00 por item de mercadoria em que tal procedimento ocorra. Considera que a peça de defesa não refutou os fatos que configuraram a infração, fruto da tentativa de impedir a verificação das movimentações de mercadorias comercializadas ou transferidos entre “unidades do grupo”.

Diz que foi aplicada, “a título educativo”, a multa apontada pelo dispositivo legal, correspondente a 20 itens, sendo que foram identificados 878 itens com códigos diferentes.

Conclui dizendo que somente acata as “alegações e evidências” apresentadas para as infrações 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup>. Juntou quadro demonstrativo do cálculo de desconto praticado em liquidação (janeiro de 2015) e cópias de fotos (possivelmente) de etiquetas de mercadorias e da fachada de uma loja.

Foi dada ciência ao contribuinte do teor da informação e dos elementos a ela acostados (fls. 374-375). O contribuinte não se manifestou.

## VOTO

Este Auto de Infração comporta 16 lançamentos. O contribuinte declarou na abertura da defesa que efetuaría 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 destinados 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 desembarque 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 N° 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 parcialmente 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 constitucionalidade 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, ressalvando-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%
<b>TOTAL</b>		<b>866.712,89</b>	<b>103.553,18</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206837.0016/14-9, lavrado contra **SHOULDER INDÚSTRIACOMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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 que a repartição verifique a possibilidade de existência de elementos que justifiquem a renovação do procedimento em relação às infrações 6, 7 e 11. Em caso do contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime das sanções.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR