

**A. I. N° - 206837.0014/14-6**  
**AUTUADO - SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.**  
**AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL**  
**ORIGEM - INFAC VAREJO**  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21/07/2016**

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0134-03/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Infração não impugnada. **b)** DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Devido à falta de cumprimento de obrigação acessória com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, o autuado deixou de comprovar o direito à utilização dos créditos fiscais. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Autuado não contestou. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Infração subsistente. 4. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. Não ficou caracterizado o impedimento para o autuante desenvolver um processo normal de fiscalização, não se justificando o arbitramento. Item nulo. 5. LIVROS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. MULTA. Infração não impugnada. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. ADOÇÃO DO MESMO CÓDIGO PARA MAIS DE UM ITEM DE MERCADORIA. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 16/12/2014, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$253.002,55, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.41: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de novembro e dezembro de 2012. Valor do débito: R\$238,60. Multa de 60%.

Consta a informação de que, “Em devoluções de consumidores finais, residentes em localidades fora do Estado da Bahia, o contribuinte se creditou com a alíquota de 17%. Por ausência dos elementos previstos na legislação tributária baiana, em particular, ao art. 454 do novo RICMS-BA, optou-se por apenas glosar o valor que excedia a alíquota de comercialização interestadual”.

Infração 02 – 01.02.17: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de outubro a dezembro de 2012. O contribuinte não apresentou as Notas Fiscais de Entradas relativas às devoluções efetuadas por consumidores finais, nem apresentou esclarecimentos quando informado da ausência dos documentos solicitados. Valor do débito: R\$13.177,42. Multa de 60%.

Infração 03 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de agosto a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$31.097,68. Multa de 60%.

Infração 04 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de setembro a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$9.137,59. Multa de 60%.

Infração 05 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$123.225,72. Multa de 100%.

Infração 06 – 11.06.01: Falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo do imposto, em virtude de declaração nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias. Exercício de 2012. Valor do débito: R\$48.385,54. Multa de 100%.

Infração 07 – 16.04.06: Escrituração de livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Adoção de códigos de mercadorias que não observam uma padronização, dificultando a verificação das operações realizadas no exercício de 2013. Multa de R\$140,00.

Infração 08 – 16.10.07: Adoção de um mesmo código para mais de um item de mercadoria no mesmo exercício, sendo exigida multa no valor de R\$27.600,00.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 112 a 162. Comenta sobre a tempestividade da defesa e reproduz os itens da autuação fiscal, alegando que são improcedentes as infrações 02, 05, 06 e 08.

Quanto à infração 02, diz que a autuação veicula glosa de créditos e imposição de multa por falta de provas da ocorrência de devoluções de mercadorias por parte dos clientes consumidores finais. Afirma que todas as devoluções foram devidamente documentadas por Notas Fiscais de entradas, além de se justificarem, porque há inúmeras devoluções e trocas de mercadorias no ramo varejista de peças de vestuário no qual atua o defendant.

Entende que, ainda que tenha havido alguma inexatidão, o caso envolve, no máximo, inexatidões meramente formais, que não justificam a glosa de créditos, conforme precedentes de Cortes Administrativas. Frisa que nas atividades de varejo de produtos de vestuário se depara com diversas situações de devolução ou de trocas de mercadorias.

Informa que em determinadas situações há troca de uma peça por outra da mesma espécie, mas de tratamento ou cor diferente, casos em que não há alterações de estoque. Ocorrem outras situações de trocas de peças de uma espécie por mercadoria de outra espécie, casos em que há entrada da mercadoria devolvida e uma saída da mercadoria de outra espécie; existindo casos de devoluções simples. Diz que nos casos em que se deparou com a entrada de mercadorias por troca ou devolução, foram emitidas as correspondentes notas fiscais de entradas, todas devidamente lançadas no livro Registro de Entradas.

Ressalta que em razão da devolução de seus clientes, apropriou-se como crédito, do valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de saída da mercadoria devolvida à alíquota de 17%, conforme autorizado pela legislação. 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 dos créditos fiscais.

Diz que a própria planilha que instrui o Auto de Infração faz referência expressa às Notas Fiscais de entrada regularmente emitidas pelo defensor, até mesmo porque, tal procedimento não foi questionado no caso concreto. Frisa que, 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.

Afirma que a autuação apegue-se à suposta falta de comprovação de operações de devolução, a pretexto de inexistirem os elementos considerados aptos a validá-la. Entende que tais exigências não podem ser erigidas para se inviabilizar o direito aos créditos da não cumulatividade. Diz 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 colaboradores da pessoa jurídica.

Também afirma que a exigência fiscal não pode prevalecer em face do Princípio da Verdade Material, que se sobrepõe aos simples erros de fato. Nesse sentido, reproduz ensinamentos da doutrina e apresenta o entendimento de que devem ser anuladas as cobranças. Diz que analisando questões similares o Superior Tribunal de Justiça – STJ conferiu primazia ao Primado da Verdade Material.

Ou seja, 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.

Sobre essa matéria, diz que são claros os ensinamentos de Alberto Xavier, segundo o qual “a instrução do processo tem como finalidade a descoberta da verdade material”. Entende que deve prevalecer o que as Notas Fiscais de entrada e os valores de devolução comprovam por si, isto é, a prática efetiva de devolução de mercadorias recepcionadas pelo estabelecimento autuado.

Cita decisões judiciais sobre o tema e conclui que o raciocínio adotado pelos precedentes trazidos à ilustração, é “*mutatis mutandis*” perfeitamente aplicável à espécie, devendo ser adotado nestes autos para que se privilegie o direito material. À luz da verdade material e das notas fiscais de entrada regularmente emitidas, afirma que deve ser cancelado o item 02 do Auto de Infração.

No que concerne à infração 5, alega que os valores exigidos foram obtidos a partir de levantamento quantitativo de estoques, mas a autuação não se sustentará, porque não encontra respaldo na fundamentação legal invocada, seja porque não reflete as informações encontradas na escrituração comercial, contábil e fiscal do autuado.

Alega que não houve omissão de saídas no ano de 2012, porque devem ser considerados todos os meios de prova admitidos em Direito que possibilitem a apuração dos fatos realmente ocorridos. Todas as operações realizadas durante o período da autuação foram objeto de regulares lançamentos nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, os quais, ao que se indica, sequer foram analisados pela Fiscalização.

Diz que as razões ora declinadas partem dos dados do controle de seu estoque e das Notas Fiscais representativas de entradas e de saídas do período, inclusive aquelas que foram indevidamente desconsideradas. Ressalta que o levantamento fiscal aponta, quanto ao produto 12211128, a ausência de qualquer registro de entradas, redundando em suposta omissão de entrada de uma peça. Entretanto, de acordo com o controle de movimentação de estoque, houve sim o

ingresso da peça supostamente faltante, sob a Nota Fiscal nº 30075, que se encontra escriturada no livro Registro de Entradas. Afirma que o levantamento fiscal padece de fragilidades que o invalidam como substrato às acusações veiculadas quanto às supostas diferenças de estoque.

Também alega que a Autoridade Fiscal se valeu de um suposto levantamento quantitativo de estoque após análise sumária unicamente de dados de arquivos SINTEGRA. Comenta sobre a presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis e diz que o lançamento tributário tendente a exigir ICMS com base em presunção precisaria provar incontestavelmente, a saída de mercadorias não registradas no estabelecimento do defendant.

Reproduz o § 3º do art. 2º do RICMS-BA/97 e diz que a Fiscalização deixou de provar o “fato-índice” que legitimaria a presunção em tela, impondo seu afastamento. Afirma que no presente caso, o que se tem é que, por referir-se a presunção à movimentação de estoque, não bastaria à Autoridade Fiscal analisar o livro de Inventário, sendo imperioso que houvesse se debruçado sobre a Ficha de Controle de Estoque de cada produto.

Apresenta o entendimento de que somente se presume a ocorrência de operações tributáveis sem o destaque do imposto quando a escrituração nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas previstas, respectivamente, nos arts. 322 e 323 do RICMS-BA, não trouxerem o registro de determinadas mercadorias ou bens. Diz que esse caminho, por ser aquele prescrito pela norma que autoriza a presunção, é inafastável.

Afirma que 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, deixando de atender à condição imposta pela legislação para fazer valer a aplicação da presunção em exame. Entende que a Autoridade Fiscal não cumpriu a condição imposta pela legislação, mostrando-se ilegal a presunção em que se funda a exigência constante no item 05 da autuação, impondo-se seu cancelamento.

Comenta sobre a inversão do ônus da prova e cerceamento de defesa, reproduzindo o art. 130, incisos I e II do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), afirmando que o Auto de Infração deve ser cancelado em virtude do cerceamento, e o exame da legislação em vigor revela não existir previsão para a inversão do ônus da prova para a constituição do crédito tributário.

Sobre a infração 06, alega que padece de invalidade jurídica, na medida em que (i) todas as operações praticadas pelo defendant foram realizadas de acordo com as práticas lícitas e notoriamente conhecidas no mercado varejista de preços de vestuário, notadamente promoções de queimas de estoques em momentos próximos às trocas de coleções; (ii) 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.

Alega que todas as operações praticadas pela empresa durante o período da autuação fiscal foram regularmente informadas na Escrituração Fiscal Digital. Diz que no ramo varejista de peças de vestuário são comuns as vendas com descontos nos períodos de troca de coleções, em que lojas devem dar vazão aos estoques de coleções anteriores, especialmente em períodos de troca de estações. Para evitar maiores perdas, é prática comum no mercado o oferecimento de produtos com descontos significativos. Esse é um fato notório, de conhecimento geral, que, inclusive, independe de provas, nos termos do art. 334, inciso I do CPC, aplicável ao caso concreto.

Entende que seria preciso analisar se a base de cálculo oferecida à tributação refletiu o valor real das operações praticadas. O mero fato de algumas saídas terem se dado em valor inferior ao da entrada não desnatura essa premissa, tendo em vista que o defendant atua no setor de vestuário, sujeito às sazonalidades do mercado. Informa que 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.

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. Sobre o tema reproduz julgamento do STJ. Assegura que escriturou fielmente o ocorrido em cada operação, conforme determina a lei. O contrário disso equivale a criar uma ficção jurídica, com o fito unicamente de aumentar a arrecadação do Estado, o que é flagrantemente ilegal.

Reproduz dispositivos da legislação pertinentes à matéria, e diz que a leitura desses dispositivos é suficiente para evidenciar a absoluta inaplicabilidade do arbitramento promovido pela Fiscalização, na medida em que (i) os valores das operações praticadas foram devidamente documentados e registrados, sendo regularmente declarados ao Fisco, não havendo que se falar em imprestabilidade da documentação fiscal, tampouco a impossibilidade de apuração dos valores tributáveis e muito menos de informações não apresentadas à Administração Tributária; e (ii) os valores das operações praticadas pelo deficiente 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.

Cita como exemplo o produto Bata de Algodão Bordada SHLU001 (Código 122014104), indicando as operações realizadas no ano de 2012. Informa que a redução do preço ocorreu a partir de dezembro de 2012, o que coincide com o período de troca de coleções da época, relativamente ao produto em análise. Afirma que nesse período, passou a praticar operações com preços inferiores a fim de evitar perdas. Diz que no caso concreto, não há que se falar de omissão de entradas ou de saídas nem mesmo aplicação de preços irregulares, devendo ser cancelado o item 06 do Auto de Infração.

Além do exposto, esclarece que constatou que os preços unitários de entradas das mercadorias constantes nas planilhas enviadas não representam a média dos valores das entradas, mas sim os valores da primeira linha das planilhas matrizes com os valores de entradas de mercadorias. Cita como exemplo a Planilha 5, relativamente à mercadoria TSHIRT DE JERSEY LUREX (Código 122012230) é indicado como preço unitário de entradas o valor de R\$159,00. Para obter esse valor, alega que foi considerada apenas uma operação com a mercadoria do código 122082301, sendo que a referida operação foi uma transferência entre lojas do deficiente. Por outro lado, foram desconsiderados os valores de entradas de outras 18 mercadorias do mesmo código 122082301, recebidas de estabelecimento do deficiente, com preço unitário de R\$111,30 cada. Acaso tivessem sido consideradas todas as 17 operações, o valor médio de entrada seria R\$113,81. Cita outros exemplos e conclui que restou claro que o levantamento fiscal não calculou a média dos valores de saída das peças, mas elegeu o valor mais alto, aquele que corresponde à alta estação, como se todas as saídas tivessem se dado com o valor cheio, o que jamais ocorreu.

Entende que as cobranças são nulas, por falta de liquidez, certeza e exigibilidade, afrontando o princípio da legalidade tributária, considerando todos os elementos e critérios previstos na legislação, já que se conformam às normas gerais e abstratas pertinentes. Diz que 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 do deficiente. Disso resulta invalidade do presente lançamento, por falta de liquidez e de certeza.

Sobre o tema, reproduz decisões do STJ e diz que no caso concreto, é inequívoco que o presente Auto de Infração veicula exigência ilíquida e incerta e que não pode ser sanado ou emendado, muito menos por este Órgão Julgador Administrativo.

Alega que é inválida a infração 08, porque não ocorreram as alegadas divergências de códigos de mercadorias apontadas pela Fiscalização.

Salienta que a Fiscalização incorreu em erro de direito, na medida em que o suporte fático por ela invocado não se amolda à hipótese do antecedente normativo. Diz que o erro de direito

consiste na inadequada aplicação da norma jurídica pelo agente fiscal, em razão de equivocado entendimento sobre o seu comando ou puro desconhecimento. O erro de direito decorre da desconformidade do ato administrativo com as prescrições normativas pertinentes, isto é, da ilegalidade do ato administrativo. Cita o art. 146 do CTN e ensinamentos da doutrina, e acrescenta 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.

Afirma que o item 08 da autuação também é inválido, 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. Diz que o Auto de Infração, nos termos em que foi lavrado, afronta os princípios da motivação e da legalidade, exercendo ato contrário à lei, por não possuir uma mínima demonstração dos elementos de convicção que levaram à imposição da penalidade pecuniária.

Reproduz os arts. 123 e 129, § 1º, inciso III e art. 130, incisos I e II da Lei 3.956/81, ressaltando que a validade de toda e qualquer autuação fiscal está sujeita ao princípio da motivação. Também cita o art. 142 do CTN, afirmando 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.

Diz que a fundamentação não deve ser compreendida apenas como a apresentação de afirmações concatenadas em um esquema lógico, devendo ser comprovadas, especialmente em se tratando do emprego das presunções de omissão de receitas, dada a sua excepcionalidade. Neste sentido, transcreve ensinamentos de Geraldo Ataliba.

Afirma que não é necessário muito esforço para chegar à conclusão de que “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. Entende que a Autoridade Administrativa jamais poderia supor ou presumir nem afirmar sem comprovar a ocorrência de determinado fato. Conclui que deve ser cancelado este item 08 do Auto de Infração.

Em relação às multas aplicadas, de 60% e 100%, o defendant alega que a fiscalização não pode lavar o Auto de Infração e aplicar as mencionadas multas, sob pena de tal ato administrativo ferir o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Neste sentido, reproduz ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo.

Ressalta que o STF tem considerado razoáveis percentuais que variam entre 20% e 30% do débito tributário, conforme decisões que o defendant citou. Entende que está demonstrada a invalidade e a abusividade das multas, sendo absolutamente desproporcionais às infrações imputadas ao defendant, sob pena de se estar praticando verdadeiro confisco, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

Por fim, o defendant requer o cancelamento integral da exigência consubstanciada no presente Auto de Infração. Reitera o pedido de conversão do PAF em diligência, e protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como a sustentação oral de suas razões. Pede que as publicações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome dos seus advogados.

O autuante presta informação fiscal às fls. 203 a 220 dos autos. Apresenta um breve histórico dos procedimentos de auditoria, informando que o contribuinte foi inicialmente intimado a apresentar livros e documentos fiscais em 09/09/2014 (fl. 22 do PAF), quando foi formalmente informado dos procedimentos de fiscalização que se iniciavam. Em 23/09/2014 (fl. 104 do PAF) foi necessário reintimar o contribuinte, em razão do atendimento parcial da intimação inicial. Diz que novas intimações, notificações e solicitações foram efetuadas através *e-mails*, em razão de os profissionais responsáveis pela escrita fiscal estarem sediados na cidade de São Paulo, sendo

recorrente a tentativa de postergar as solicitações, sem que previamente houvesse o exame das solicitações (exemplo, fl. 89 do PAF).

Também informa que através do *e-mail* de 06/11/2014 (fl. 93 do PAF) foram remetidos todos os relatórios e planilhas referentes à Auditoria de Estoque, todas abertas, no padrão Word ou Excell contendo a identificação das irregularidades constatadas, a mecânica de cálculos dos valores considerados devidos, assim como as infrações apuradas. Foi necessário solicitar de modo insistente a confirmação do recebimento do *e-mail* e dos relatórios até a formal ciência do recebimento (fl. 95 do PAF). Diz que em 26/11/2014 via *e-mail* foram remetidas todas as planilhas, relatórios e demonstrativos, em padrão Word ou Excell que consubstanciavam as 8 (oito) infrações detectadas (fls. 96 e 97 do PAF), agora contendo todas as infrações identificadas.

Ressalta que o contribuinte, através *e-mail* remetido em 01/12/2014, apresentou peça de defesa e esclarecimentos, que é apensado ao presente processo, em razão de constar no PAF (fl. 101) as alegações de defesa relativas às informações prestadas pelo preposto do contribuinte para a unidade do Salvador Shopping auditada no mesmo período.

Esclarece que a referida peça está presente no CD-ROM que contém todas as informações que subsidiaram o auto de infração e apensada na fl. 103 do PAF. As informações contidas na peça de defesa foram objeto de análise e esclarecimentos, ponto a ponto, aos prepostos, sem qualquer novo questionamento, esclarecimento ou ponderação por parte do contribuinte. (Anexo 01 da Informação Fiscal). Mesmo flexibilizando os prazos, disponibilizando todos os relatórios e demonstrativos gerados para cada infração, sinalizando a disposição para a prestação de esclarecimentos adicionais e esclarecimento de dúvidas porventura ainda existentes, os prepostos do contribuinte, após sucessivos adiamentos, expressam que aguardariam a formal ciência dos resultados da auditoria para buscarem juridicamente os meios de justificar e defender as infrações que lhe fossem imputadas, conforme *e-mail* do dia 16/12/2014 (fls. 99 e 100 do PAF).

Diz que o contribuinte iniciou suas operações comerciais no mês de Setembro/2012, com predomínio das Entradas que compuseram o estoque inicial. Como já mencionado, foi realizado, no mesmo período a auditoria de outra unidade do grupo situada no Salvador Shopping, sendo considerado como parâmetro às irregularidades detectadas naquela unidade, como referência para verificação da unidade situada no Shopping Barra.

Alguns indicadores de desempenho e comportamento das operações comerciais suscitarão atenção e necessidade de verificações, algumas delas já sinalizadas no PAF (fls. 19 a 21) e que merecem ser reforçadas. Uma planilha com alguns desses dados e indicadores é apensado à informação fiscal (Anexo 02 – Indicadores Preliminares de Irregularidades).

Dentre os indícios de irregularidades, cita o fato de o contribuinte ter apresentado saldo credor, de modo recorrente, nas duas unidades auditadas, sendo que na Filial Shopping Barra o saldo credor foi expressivo, da ordem de R\$107.539,05 ao final do ano de 2012, com um valor de estoque final no mencionado ano elevado e incompatível com o encontrado em operações comerciais de varejo, especialmente, de um grupo que possui unidade fabril.

Informa que o percentual de MVA médio identificado no ano de 2012 foi da ordem de 106%, ou seja, o Preço Médio de Saída apontou um percentual de 206% sobre o Preço de Entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada. Para blusas, calças, bolsas a MVA padrão utilizada foi de 233,3% ou seja, foi aplicado um fator igual a 3,333 sobre o preço de entrada de tais itens.

Também informa que os cálculos detalhados que levaram à infração 06 podem ser constatados item a item no arquivo padrão Excell “1 Shoulder Shopping Barra 2012 Itens ECF MVA Negativo” que contém 7 (sete) planilhas desdobrando os procedimentos de identificação, apuração e exigência do ICMS devido.

Diz ser 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 apresentou saldo credor para o ano subseqüente. Situação semelhante foi detectada na unidade Salvador Shopping, onde por 4 (quatro) exercícios fiscais, sucessivos, o empreendimento apresentou saldo credor no Livro de Apuração do ICMS.

Ressalta a peculiaridade apresentada pelo contribuinte que tem como principal fornecer no exercício fiscalizado uma Filial (Unidade industrial CNPJ nº 43.470.566/0025-67) localizada no Estado do Mato Grosso (MS), a qual é possuidora de benefício fiscal que pode chegar a 95% do ICMS apurado e que foi responsável por 77% do montante das mercadorias adquiridas, sempre a título de transferências. A Matriz sediada na cidade de São Paulo foi responsável por 19% das Entradas do contribuinte fiscalizado, perfazendo um total de 96% das Entradas; o percentual restante foi fruto de transferências entre filiais localizadas no Estado da Bahia. Desse modo, toda a mercadoria comercializada tem com origem a Matriz ou filiais do grupo Shoulder.

Frisa que outro aspecto que chamou a atenção foi o fato de a Unidade Shopping Barra apresentar um Estoque Final elevado, da ordem de R\$668.602,81, incompatível e desconfortável para quem trabalha com coleções e que tem Unidade Fabril própria. As vendas ao consumidor foram da ordem de R\$193.732,10 (Out); R\$216.245,03 (Nov) e R\$456.437,61 (Dez). A análise inicial foi de um Estoque de Mercadorias incompatível com as características do negócio. Foi inicialmente identificado um util controle dos preços praticados e movimentação de itens de mercadorias que é escamoteado, pela utilização de diferentes códigos para mercadorias com descrição semelhantes, numa clara tentativa de dificultar análise, especialmente, a Auditoria de Estoques.

Quanto às alegações do autuado, informa que algumas delas já apresentadas na peça de defesa enviada via e-mail em 01/12/2014 e já mencionada em tópico anterior, que foram objeto de refutação ponto a ponto. Em relação à infração 02, diz que o contribuinte, através dos seus prepostos efetuam um conjunto de comentários presentes nos tópicos 06, 07, e 14 ao 49 (tópicos da peça de defesa), neles menciona a legislação do ICMS-BA com menção aos artigos que apontam as exigências formais para a concretização da devolução (Art. 454 Inciso II e 653 Inciso II), e reconhecem que não procederam como dispõe a legislação, ainda que sinalizando o não cumprimento de um aspecto de formalismo. Não apensou ao PAF qualquer elemento ou evidência que possibilitasse a comprovação das efetivas devoluções.

Diz que a alegação de que as notas fiscais de Entradas foram efetivamente emitidas e escrituradas não configura a efetiva devolução das mercadorias. Frisa que um contribuinte de tamanho ou porte econômico, que demonstra conhecer a legislação, não pode alegar e defender a não observância da legislação, independente de sua concordância ou não com o dispositivo em questão. Há a configuração do cometimento de uma infração, fruto da ausência dos elementos de efetiva demonstração das devoluções, com a observância à legislação do ICMS.

Reitera a informação de que não foi constatada a existência de todas as notas fiscais de Entradas relativas às devoluções de consumidor final, numa intencional tentativa de dificultar o levantamento produzido, mesmo quando informado da ausência de tais notas fiscais, o contribuinte, nada informou, alegou ou providenciou a apresentação das referidas notas fiscais.

Informa que além da não apresentação das notas fiscais, jamais houve menção ao documento fiscal originário (Cupom Fiscal), que deve ser anexado o Cupom Fiscal original ou cópia do mesmo, quando se tratar de devolução parcial. Ao examinar as notas fiscais, eletrônicas e constantes nos registros fiscais e eletrônicas, tais dados não estão presentes, certamente, por isso, a não apresentação de tais notas fiscais.

Diz que os mencionados fatos corroboram a existência de uma irregularidade, de uma infração prevista na legislação do ICMS-BA e, nesse sentido, advoga a manutenção da cobrança efetuada nesta infração, porque as alegações de defesa evidenciam a inobservância dos dispositivos legais.

Quanto a Infração 5, lembra que as aquisições do contribuinte, são fruto de transferência da unidade fabril no Estado do Mato Grosso ou da Matriz no Estado de São Paulo, tendo um valor elevado de crédito de ICMS ao final do exercício. Indaga como é possível a um contribuinte, voltado para um público diferenciado, segundo algumas categorizações, classe média alta, com poder aquisitivo elevado, na sociedade brasileira, ao final de cada período de apuração de ICMS apresentar saldo credor.

Diz que se mostrou indispensável a execução da Auditoria de Estoques, levando a um conjunto de dificuldades preliminares para as verificações necessárias. Uma delas, 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 operações nas Entradas e outro para as operações de Saídas, inclusive via ECF, como pode ser constatado nos relatórios iniciais de fiscalização, a exemplo do relatório 707. Todas as versões decorrentes das fases de análise preliminar até a fase final, em razão dos ajustes e correções foram encaminhados ao contribuinte e estão todos no CD-ROM de fiscalização.

Entende que a estratégia adotada pelo contribuinte tinha por objetivo tornar impossível a realização da auditoria de estoques, pois resultava em omissões expressivas de estoque tanto nas Entradas, como nas Saídas. Tal procedimento foi recorrente na outra unidade auditada em 3 (três) exercícios fiscais, ou seja, tratou-se de uma ação consciente voltada para dificultar, impedir a realização de qualquer verificação de estoques via arquivos magnéticos, ECF, notas fiscais eletrônicas.

Acrescenta que procurou contornar o impedimento criado de modo proposital pelo contribuinte e que levou à imposição de multa (Infração 16.10.07). Quando examinado o relatório 707 Demonstrativo da Apuração das Omissões para o ano de 2012 verifica-se a existência de até mais de 3 (três) Códigos para itens de mercadorias com descrição idêntica. No mencionado demonstrativo de apuração (relatório 707) foi verificado que um quantitativo de 2.233 itens apresentavam diferenças na apuração dos estoques. Em 878 desses itens, foi detectado a existência de Códigos diferentes para descrições de mercadorias idênticas. A diferença nos códigos se dava pela inclusão da letra “P” no início de um dos códigos. Em qualquer sistema eletrônico, uma letra, um ponto configura-se como outro item cadastrado.

Informa que outro expediente adotado pelo contribuinte para impedir a realização de qualquer procedimento de auditoria foi à adoção de códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde 9 (nove) dígitos até códigos com 13 (treze) dígitos, novamente, mesmo que possuindo descrição para item de mercadoria semelhante ou similar. Para transpor tal dificuldade foi produzido um arquivo Excell “707 Demonstrativo Omissões Barra 2012 Vfinal” contendo 3 (três) planilhas onde procurou-se superar os impedimentos criados. A Planilha Estoque 2012 P0 efetuada a transposição do relatório 707 – Demonstrativo da apuração das omissões. A Planilha Estoque 2012 P1 efetua a exclusão das letras “P” presentes nos Códigos, assim como uniformiza o Código com no máximo 9 (nove) dígitos. A última Planilha “Aud Estoq 2012 Final” efetua a subtotalização dos Itens cujos códigos foram padronizados com 9 (nove) dígitos para em seguida totalizar as quantidades de movimentação identificando a diferença predominante de Entradas ou de Saídas. O procedimento permite chegar às diferenças apresentadas as quais não foram objeto de questionamento ou esclarecimentos por parte do contribuinte.

Ressalta que tal procedimento, não é prejudicial ao contribuinte, muito pelo contrário, possibilita que itens de códigos cujo padrão até 9 dígitos, que sejam iguais, possam ser aglutinados, compensando-se possíveis diferenças nas Entradas ou nas Saídas. Diz que o mesmo procedimento foi adotado pelo contribuinte na Unidade Salvador Shopping auditada nos anos de 2010, 2011 e 2012, portanto, não se trata de uma falha de procedimentos, mas de uma prática ensejando dificultar as verificações comuns em auditorias de estoques e acobertar as diferenças constatadas.

Quanto à alegação de que não houve por parte do preposto fiscal o exame e análise dos livros fiscais, livros esses que são apensados ao PAF como parte da peça de defesa, diz que o defensor ignora o conteúdo da própria autuação, onde cópias dos livros fiscais são partes integrantes para comprovação das irregularidades apuradas. Diz que todos os itens foram examinados e o contribuinte recebeu cópia da movimentação de entradas e saídas item a item, conforme pode ser verificado nos relatórios “711\_Rpt\_movimentacao\_dos\_produtos\_com omissão\_entrada 2012” e “712\_Rpt\_movimentacao\_dos\_produtos\_com omissão\_saídas 2012” estando tais relatórios relacionados nos emails enviados, assim como no CD-ROM que contém todo o material utilizado e gerado na auditoria.

O levantamento produzido foi disponibilizado ao contribuinte em arquivo padrão Excell, aberto para consulta, cálculo e transposição intitulado “Relatório 707 – Demonstrativo da apuração das omissões” aponta 2.233 (dois, duzentos e trinta e três) itens com inconsistências, relatório este que já era do conhecimento do contribuinte desde 26/11/2014, a mesma alegação já fora efetuada dos esclarecimentos prestados em 01/12/2014. Após o prazo legal de 60 (sessenta) dias contados a partir da ciência do auto de infração, contendo os mesmos itens e mesmos valores informados em 26/11/2014, o contribuinte mantém a sinalização de (1) item no valor de R\$38,90 para solicitar a impugnação da infração.

Conclui que o defensor não apensou qualquer planilha, qualquer demonstrativo, sem sequer confrontar os dados, seja quantidades, movimentação, absolutamente nada. Mesmo os livros fiscais que apensa eletronicamente já estão presentes em arquivo digital ou em papel no corpo do PAF. Alegar cerceamento de defesa, solicitar cancelamento da infração sem apensar elementos comprobatórios ou demonstrativos configura-se como um expediente protelatório.

Quanto à Infração 6, informa que os exames iniciais realizados para detecção a incongruência entre MVA elevado e saldo credor na conta corrente do ICMS, levou a considerar as operações de devolução de mercadorias por consumidores fiscais, assim como examinar as operações de saídas ao consumidor. Já 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. Tal procedimento chamou ainda mais a atenção diante de MVA elevada, ou seja, foi considerado que mesmo com promoção, redução de preço ou liquidação, diante do percentual de MVA médio, não se chega aos preços abaixo do valor de Entradas.

Esclarece os procedimentos adotados para identificação da infração em questão. Inicialmente, foi gerado um arquivo padrão Excell intitulado “1 Shoulder Shopping Barra 2012 Itens ECF MVA Negativo” contendo 7 (sete) planilhas que detalham a identificação da inconsistência nos preços de saídas de mercadorias. Foi considerado para análise o Preço Médio de Saídas (Planilha 1); 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).

Também esclarece que as movimentações de mercadorias via ECF, objeto de exame considerou 1.257 Itens de Mercadorias com vendas através ECF. Desse total foi identificado que 458 movimentações tinham um Preço de Saída que apontava para uma MVA igual a 0 (zero) ou mesmo Negativo (Planilha 4). O percentual de MVA médio dos itens comercializados foi da ordem de 106% (Planilha 6) quando considerado os percentuais de MVA. Foi considerado e aplicado o MVA de 0,73 quando considerado o volume total de vendas, considerando os respectivos preços unitários de saídas em relação aos preços unitários de entradas.

Salienta que com base nas análises realizadas foi possível detectar que o Preço de Saída Médio em relação ao Preço de Entrada Médio apresenta variação de 173%. Preço de Saídas igual a 0 (zero) equivaleria a um desconto da ordem de 173% sobre o Preço de Vendas.

Informa que todas as alegações apresentadas foram examinadas, sendo considerado o período de exame em questão (setembro a dezembro), período curto para explicar variações substanciais de preço. Foi sinalizado que o contribuinte tomou alguns dos itens que considerava fortalecedor da

sua argumentação. Quando solicitado que examinasse os demais itens e apontasse outras situações isso não se em posterior momento, nem mesmo na atual peça de defesa em exame.

Para dirimir possíveis dúvidas, diz que foi efetuado visita a uma das unidades do grupo, durante o mês de Janeiro/2015, período em que ocorria a liquidação tradicional nos meses de janeiro. Aleatoriamente fotografou-se as etiquetas de preço de alguns itens, de modo a ter o preço normal e o preço de liquidação, sempre com a exposição do preço em laranja. Foi gerado uma planilha, que é apensado à informação fiscal, sendo possível constatar os percentuais de desconto, não se aproximam jamais de um possível valor de aquisição, considerando a MVA média praticada pelo grupo, seja pelo percentual de desconto praticado na liquidação.

Sobre a Infração 8, diz que já sinalizado o incorreto e intencional procedimento adotado pelo contribuinte de atribuir 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 878 casos, para um total de 2.233 itens de mercadorias cadastradas. Mediante exame dos relatórios aportados ao auto de infração e encaminhado ao contribuinte, assim como, presente no CD-ROM com todos os elementos eletrônicos que subsidiaram a autuação e que foram disponibilizados ao autuante, conforme recebidos apensados ao PAF. (Examinar relatório “707\_Rpt\_demonstrativo\_apuracao\_omissões” Códigos Diferentes para mesma Descrição de Itens de Mercadoria - Anexo 06).

Friza que a legislação aponta uma multa de R\$1.380,00 por item de mercadoria onde tal procedimento ocorre, conforme prevê o art. 205 § 1º do RICMS/BA e cuja multa é tipificada pelo art. 42, inciso XIII-A, alínea “e” da Lei 7.014/96. A multa foi aplicada a título educativo, haja vista que foram identificados 878 itens com códigos diferentes.

Finaliza reafirmando tudo aquilo que foi transrito no Auto de Infração, em face dos elementos e provas presentes no PAF, e afirma que o defensor, em sua peça de defesa, não apensou documentos que fossem objeto de complementação ou de descaracterização das provas produzidas ao longo dos procedimentos de auditoria. Apesar livros fiscais já presentes ou acórdãos não enfrentam de modo direto as infrações elencadas no corpo do auto de infração.

Às fls. 237 a 239 o defensor requereu a juntada de comprovante do pagamento do débito apurado nas infrações 01, 03, 04 e 07, pedindo a extinção do débito quanto aos itens objeto do pagamento. Reitera o pedido de que todas as publicações e notificações relativas ao presente PAF sejam realizadas em nome de seus advogados constituídos.

Às fls. 248/249 esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à Infaz de origem para o autuante intimar o defensor solicitando:

1. Quanto à infração 02, Nota Fiscal emitida por ocasião da entrada das mercadorias, com menção dos dados identificadores do documento fiscal originário, a exemplo do número, série, data de emissão e valor da operação.
2. Sobre a infração 05, demonstrativo indicando os documentos fiscais não considerados ou computados indevidamente.
3. No que se refere à infração 06, comprovar se foi realizado estorno proporcional de créditos em relação às vendas praticadas abaixo do preço de custo.
4. Quanto à infração 08, o autuante enfrentar a alegação defensiva de que não foi localizado, nos autos, um documento ou demonstrativo sequer que evidenciasse a prática da suposta infração.

Também foi solicitado que Inspetoria Fiscal entregasse ao autuado cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelo autuante, mediante recibo firmado recibo pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de dez dias para o mesmo se manifestar sobre os elementos a ele fornecidos.

Nova manifestação foi apresentada pelo defendante às fls. 258 a 266, requerendo a concessão de prazo adicional para a reunião de outros elementos de prova, tendo em vista a exiguidade do prazo de dez dias e a complexidade do contexto do caso concreto.

Quanto à “Infração “02”, diz que apresenta, conforme requerido pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, os documentos que seguem acostados à manifestação: “DANFE devolução” no qual constam as notas fiscais eletrônicas (DANFE/NF-e) emitidas pela empresa relacionadas com a devolução de produtos; e “Planilha Devolução” demonstrativa em que se apresenta o casamento das DANFEs/NF-e relacionadas com a devolução de produtos e respectivos consumidores que solicitaram as trocas.

Ressalta que é possível verificar que nos campos “*Informações Complementares*” dos DANFES/NF-e contém as informações relativas ao respectivo cupom fiscal originário objeto de devolução. É o que se observa do exemplo a seguir colacionado (DANFE/NF-e 0071), em que se verificam os dados do Cupom Fiscal objeto de devolução. Também afirma que a “Planilha Devolução” demonstra a ausência de simulação na devolução de produtos pelo defendant, uma vez que traz a relação completa dos referidos DANFEs/NFe com os respectivos, números, séries, data de emissão, valor da operação, destacando, inclusive, informações sobre os consumidores que solicitaram a devolução de mercadorias.

Diante dos documentos apresentados, entende que restou evidente que não merece prosperar a alegação contida na “Infração n. 02” da autuação referente à glosa de créditos e imposição de multa, por suposta falta de provas da ocorrência de devoluções de mercadorias por parte dos clientes consumidores finais do defendant. Diz que restou demonstrado 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 atua o defendant.

Se existir alguma inexatidão ou falta de indicação, entende que o caso envolve no máximo, imprecisões meramente formais, que não justificam a glosa de créditos, conforme precedentes proferidos por Cortes Administrativas e Judiciais, mencionados na Defesa apresentada perante este Órgão Julgador. Diz que a Infração “02” do Auto de Infração combatido merece ser cancelada (sem prejuízo da futura apresentação de novos elementos de prova).

Quanto a “Infração “05”, informa que apresenta os seguintes documentos em cumprimento à diligência: “Saída Transferência” – arquivo em formato “.zip” no qual constam notas fiscais eletrônicas (DANFE/NF-e) de saída emitidas pela empresa que foram desconsideradas pela Fiscalização; “Entradas Transferência” – arquivo em formato “.zip” no qual constam notas fiscais eletrônicas (DANFE/NFe) de entrada emitidas pela empresa que foram desconsideradas pela Fiscalização; “Planilha Intimação Barra Shopping” – Planilha saídas desconsideradas pela Fiscalização, bem como a comparação de movimentação de estoques de acordo com os documentos fiscais correlatos e o controle de estoques Kardex.

Afirma que, por meio dos referidos documentos é possível observar entradas e saídas de mercadorias que foram desconsideradas pela fiscalização, de modo que restam afastadas as alegações de divergências de estoque inicial e final, que levaram a supor a realização de operações de saídas de mercadorias desacompanhadas da respectiva documentação fiscal.

Informa que de acordo com os documentos ora anexados, a “Infração nº 05” tem por fundamento falsas presunções de omissão de saídas de mercadorias. Contudo, verificada a ilegalidade da aplicação da presunção de omissão de saídas ao presente caso, porque descumprida a condição imposta pela lei para validar a “prova indireta” produzida pelo Fisco, impõe-se, desde logo, o cancelamento do item em referência, dado o vício insanável que atinge essa parte a autuação.

Por fim, quanto à “Infração 06” anexa à manifestação a “Planilha Intimação Barra Shopping” (Doc. 06), na qual consta a aba “Kardex\_2012”. Diz que a referida aba demonstra que as vendas praticadas abaixo do custo são excepcionais, isto é, ocorreram em poucos casos, sendo os valores

de tais operações igualmente reduzidos em comparação ao volume total das operações praticadas pelo defensor. Diz restar evidenciado que a maioria esmagadora das operações foi praticada acima do valor de custo. Que são infundadas as acusações da Fazenda do Estado e, além disso, o estorno proporcional de créditos realizado pelo defensor quanto às vendas praticadas abaixo do preço de custo das mercadorias jamais foi fundamento do Auto de Infração, de modo que não pode ser levado em consideração neste momento, sob a pena de alteração indevida dos critérios jurídicos da autuação fiscal. Ainda que assim não o fosse, entende que a reduzida quantidade e o pequeno valor das operações ocorridas em tais condições atesta a total improcedência do Auto de Infração, por falta de liquidez e de certeza do Auto de Infração combatido.

Afirma que embora compreenda que os elementos trazidos aos autos sejam suficientes para comprovar a invalidade do Auto de Infração como um todo, por absoluta falta de liquidez e de certeza e em virtude de não se existir segurança quanto à prática das alegadas infrações, requer a concessão de prazo adicional para a reunião de outros elementos de prova e eventuais esclarecimentos adicionais, tendo em vista a exiguidade do prazo de dez dias e a complexidade do contexto do caso concreto.

Reitera todos os argumentos trazidos em sua Defesa Administrativa acerca da “Infração 06”, motivo pelo qual requer o cancelamento do lançamento, afirmando ser inequívoca a iliquidez e incerteza do Auto de Infração ora questionado, não sendo ela possível de ser sanada por esse Órgão Julgador Administrativo, motivo pelo qual a “Infração nº 06” deve ser afastada por completo, para todos os efeitos.

Finaliza reiterando todos os argumentos trazidos em sua Defesa Administrativa, de modo a requerer o cancelamento integral da exigência consubstanciada no presente Auto de Infração, e o arquivamento do Processo Administrativo para todos os efeitos.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuado às fls. 269 a 275. Nos esclarecimentos iniciais informa que em atendimento à solicitação de diligência foram realizados procedimentos necessários com a intimação e ciência do autuado, diretamente aos prepostos indicados no PAF. Diz que também julgou necessário comparecer a uma unidade da empresa, em razão das falta de respostas ao *e-mail* encaminhado, tendo sido concedido o prazo legal. O autuado por meio de seus prepostos, encaminhou peça de esclarecimentos acompanhada por anexos, que também foram protocolados numa unidade do SAC.

Reproduz as novas alegações defensivas e informa, quanto à infração 02, que se encontram no PAF os elementos que conduziram à autuação. Diz que a exigência fiscal é decorrente de descumprimento do estabelecido na Lei do ICMS e não uma norma complementar ou acessória. Informa que glosou os créditos fiscais relativos às Notas Fiscais de Devolução emitidas e escrituradas em livro fiscal próprio, em razão do não cumprimento do que prevê a legislação, ou seja, ausência da declaração de devolução preenchida e assinada pelo consumidor final.

Esclarece que tais documentos foram objeto de solicitação mediante *e-mail*, de modo reiterado, sem a apresentação de tais declarações. Os documentos apensados aos autos pelo defensor são desnecessários e insuficientes para o atendimento ao que prevê a legislação do ICMS-BA quanto às exigências formais para concretização da devolução, conforme dispõe o art. 454, II e 653, II do RICMS-BA.

Salienta que tais documentos (NF-e) não foram o objeto da infração ou irregularidade, mas a não apresentação de “Declaração de Devolução”. Considera que a exigência da referida declaração assinada pelo consumidor final foi a maneira que os fiscos estaduais encontraram para inibir a simulação de devolução. A referida declaração não pode ser substituída por uma Planilha que contém os dados presentes na NF-e e comuns no cadastro de clientes. Afirma que não há elementos novos que ensejam a revisão do lançamento.

Quanto à infração 05, diz que o defensor aponta elementos em apenas três tópicos. Informa que a título de amostragem foram selecionadas algumas notas fiscais e seus itens para que fosse

verificada a pertinência das alegações defensivas. Selecionou as Notas Fiscais Eletrônicas de números 014, 017, 020, 031 e 038, curiosamente nenhuma delas contém itens que foram objeto de divergências de estoque, ou seja, em nenhuma delas há itens que se correlacionam com as omissões objeto da autuação.

Informa que semelhante procedimento foi efetuado para os documentos zipados e encaminhados sob o título Doc 5, que também contém as Notas Fiscais Eletrônicas e de Entradas. Diz que foram selecionadas as NF-e 0500, 0510, 0521, 0571 e 1799, semelhante ao detectado com os do item anterior, e nenhuma das mencionadas notas fiscais contém item que foi objeto de relacionamento em razão de identificação com omissão de mercadorias.

Também esclarece que em ambos os casos foi considerado a descrição da mercadoria para maior precisão da identificação dos itens, em razão da prática do autuado em utilizar códigos diferentes para uma mesma mercadoria e que foi objeto de autuação (infração 08).

Sobre os elementos constantes no Doc 06, diz que o defensor apresenta um conjunto de informações sem clara e direta associação com o que pretende se defender. Analisa as demais planilhas apresentadas e conclui que não há qualquer elemento que permita identificar e correlacionar as informações contidas no arquivo apresentado, sua consistência e coerência, diante dos dados da autuação. Assegura que não há elementos que ensejam a revisão do montante apurado ou mesmo da infração.

Em relação à infração 06 informa que o defensor não apresentou elementos e provas que demonstrassem a impertinência da autuação. Diz que o autuado ignora os dados constantes nas planilhas a ele encaminhadas, os cálculos efetuados e os elementos de análise que não foram questionados.

Esclarece que a autuação contém sete planilhas que detalham os cálculos efetuados, ressaltando que, de 1257 movimentações examinadas, 460 apresentaram MVA zero ou negativa, o que é incompatível, considerando o período de início de atividades comerciais da empresa. Entende que não é comum liquidar mercadorias no mês de dezembro, período de vendas aquecidas para o comércio de vestuário. Pede a manutenção desta infração.

Quanto à solicitação de diligência por parte desta 3ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuante considera que já prestou os esclarecimentos na informação fiscal anterior, salientando que o defensor recebeu relatório detalhado contendo todos os itens com inconsistências e desconformidades dos códigos de mercadorias. Cita o *e-mail* de 06/11/2014 e os anexos enviados naquela oportunidade.

Por fim, reafirma o conteúdo do Auto de Infração e informação fiscal anteriormente prestada, não havendo elementos que ensejam a necessidade de revisão dos valores apurados ou exclusão de infrações.

Intimado sobre a informação fiscal, o defensor se manifestou às fls. 283 a 288, reiterando os esclarecimentos prestados, para demonstrar serem incabíveis as considerações da Fiscalização, e que não deve subsistir o Auto de Infração, especificamente quanto às infrações 02, 05 e 06.

Quanto à infração 02, alega que a despeito das informações e documentos apresentados, o autuante no exame das alegações defensivas compreendeu que nos autos já se encontram os elementos que conduziram a autuação, de modo que o Relatório Detalhado da auditoria realizada seria suficiente para expressar a infração.

Afirma que existe um percentual considerável de trocas ou devoluções de mercadorias, tendo em vista que o estabelecimento autuado está sujeito a um sem número de senões de seus clientes quanto a cores, tamanhos, modelos, desacertos de presentes e outros. Informa os documentos que apresentou em atendimento à intimação e diz que na manifestação anterior foram prestadas informações concernentes ao respectivo cupom fiscal objeto de devolução.

Cita exemplo e diz que a Planilha de Devolução – Doc 03 da manifestação anterior, demonstra a ausência de simulação na devolução dos produtos, uma vez que traz a relação completa dos referidos DANFES/NF-e com os respectivos números, séries, data de emissão, valor da operação, destacando informações sobre os consumidores que solicitaram a devolução.

Diante dos documentos apresentados, entende que restou evidente que não merece prosperar a infração 02, porque restou demonstrado que as devoluções foram documentadas por Notas Fiscais de Entrada. Ainda que tenha havido alguma inexatidão ou falta de indicação, entende que o caso envolve no máximo imprecisões meramente formais, que não justificam a glosa de créditos.

Quanto à infração 05, diz que as saídas de mercadorias que foram desconsideradas pela fiscalização afastam as alegações de divergências de estoque inicial e final, que levam a supor a realização de operações de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Diz que a fiscalização afirmou ter selecionado por amostragem algumas notas fiscais e seus itens. Entende que deveria ter analisado todos os documentos apresentados pelo deficiente, considerando, inclusive, todos os dados indicativos de inconsistências no corpo da impugnação.

Afirma que, ao contrário do alegado pelo autuante, os documentos fiscais se referem a mercadorias objeto da autuação. Cita exemplos e diz que os documentos apresentados têm por fundamento comprovar a improcedência da omissão de saídas. Entende que está comprovada a ilegalidade da aplicação da presunção de omissão de saídas, porque descumprida a condição imposto pela lei para validar a prova indireta produzida pelo fisco, impondo-se o cancelamento do item em referência, dado o vício insanável que atinge essa parte da autuação.

Em relação à infração 06, diz que o autuante se limitou a alegar que o relatório acostado ao PAF não foi suficiente para suprir o questionamento do órgão julgador. Afirma que embora compreenda que os elementos trazidos aos autos sejam suficientes para comprovar a absoluta falta de liquidez e certeza da autuação, requer a concessão de prazo adicional para reunião de outros elementos de prova e eventuais esclarecimentos adicionais, tendo em vista a exigüidade do prazo e complexidade do contexto ao caso concreto.

Reitera todos os argumentos apresentados em sua defesa administrativa e requer o cancelamento do presente lançamento por falta de liquidez e certeza.

O autuante prestou outra informação fiscal às fls. 291 a 297. Quanto à infração 02, diz que as alegações defensivas não trazem novos elementos para ensejar a revisão do lançamento.

Sobre a infração 05, afirma que há fragilidade da defesa, a exemplo da escolha por ignorar os dados e informações que subsidiaram a auditoria de estoque. Diz que o deficiente desconsidera os treze arquivos que compõem a auditoria de estoque. Esclarece que foram prestados os esclarecimentos quanto aos procedimentos adotados para chegar aos valores identificados como omissões de estoques, já mencionados na informação fiscal anterior.

Ressalta que há equívoco do preposto ao centrar o exame apenas na planilha 4, não examinando a parte das informações que levaram aos valores mencionados na planilha demonstra a tentativa de fugir ao exame dos fatos e dos procedimentos de auditoria fiscal que levaram à identificação de prática deliberadamente voltada para mascarar a movimentação de itens de mercadorias.

Apresenta esclarecimentos quanto ao levantamento fiscal e diz que em nenhum momento o autuado deixou de ser informado com espaço de tempo para informações e justificativas, jamais teve o seu direito de defesa cerceado.

Para maior facilidade na análise diz que foram transpostas as três planilhas produzidas no levantamento anterior, gerando uma nova “Estoque 2012 Refeito” que apenas exclui itens de mercadorias denominadas “conserto”.

Intimado sobre a informação fiscal, o deficiente se manifestou às fls. 304 a 322, reiterando os esclarecimentos prestados, especificamente quanto às infrações 02 e 05, para demonstrar que são incabíveis as declarações da fiscalização.

Quanto à infração 02 afirma que se pode verificar no doc 02 da manifestação anterior os campos informações complementares dos DANFEs/NF-e contendo informações relativas ao respectivo cupom fiscal originário objeto de devolução. Cita como exemplo DANFE/NF-E nº 71 em que se verificam os dados do Cupom Fiscal objeto de devolução.

Alega que a “Planilha Devolução” traz a relação completa dos referidos documentos fiscais DANFE/NF-e com os respectivos números, série, data de emissão, valor da operação, informações sobre os consumidores que solicitaram a devolução de mercadorias.

Diante dos documentos apresentados, entende que restou evidente que não merece prosperar a infração 02. Diz que a única condição elementar e indispensável para que se originem crédito do ICMS, ressalvados os casos expressos, é o imposto anteriormente cobrado em operações que tenham resultado a entrada de mercadoria real ou simbólica no estabelecimento.

Entende que não há que se falar em créditos tomados indevidamente, ainda que tenha havido alguma inexatidão ou falta de indicação por parte do consumidor final. O caso envolve, no máximo, imprecisões formais, que não justificam a glosa de créditos.

Sobre a infração 05, diz que a informação fiscal nº 03 deve ser desconsiderada na parte que majorou o valor do Auto de Infração, porque tal alteração implica indevida alteração dos critérios jurídicos originários do lançamento.

Cita os arts. 142, 145, 146 e 149 do CTN e decisão do STJ. Entende que deve ser considerada apenas a aba “Aud Estoq 2012 Final” porque este é o demonstrativo que representa uma correção do lançamento, seguindo os seus critérios originários do Auto de Infração. Quando menos deveria ser reaberto o prazo integral para defesa administrativa, em respeito aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Reproduz parte da informação fiscal e diz que os treze arquivos foram levados em consideração pela defesa. Entretanto, por se tratarem de arquivos dotados de informações segregadas por temas diversos, houve análise concreta da planilha principal, que ainda assim, contém diversas inexatidões.

Diz que a 3<sup>a</sup> JJF converteu o presente processo em diligência para o deficiente apresentar demonstrativo que identificasse os documentos fiscais não considerados ou computados pela fiscalização. Ainda assim a fiscalização manteve o argumento no sentido de que tais documentos não seriam suficientes para embasar o cancelamento do Auto de Infração.

Entende que a fiscalização deveria cotejar os documentos apresentados pelo deficiente com os dados do levantamento fiscal, o que não ocorreu. Afirma que, por intermédio dos referidos documentos é possível observar entradas e saídas de mercadorias que foram desconsideradas pela fiscalização, de modo que restam afastadas as alegações de divergências de estoque inicial e final.

Além disso, alega que deve ser considerada apenas a aba “Aud Estoq 2012 Final” do levantamento fiscal, porque esse é o demonstrativo que representa uma correção do lançamento, seguindo os critérios originários do Auto de Infração. Após os ajustes o valor total de supostas omissões de saídas, ou seja, o valor da base de cálculo passou para R\$293.263,81 e o ICMS deveria ser de R\$49.854,85.

Diz que a fiscalização refez os cálculos encontrando uma base de cálculo muito inferior. Ao invés de efetuar todos os ajustes necessários, optou por manter os valores originários do Auto de Infração, sem qualquer justificativa para tanto. Também afirma que mesmo o valor acima apontado está equivocado, porque existem outras inexatidões. Diz que a fiscalização não considerou itens de códigos idênticos de forma agrupada, concluindo de forma equivocada que

entradas e saídas não eram compatíveis, uma vez que utilizou linhas separadas para tratar de códigos idênticos de mercadorias como se fossem itens diferentes.

Acrescenta que mercadorias com o mesmo código foram tratadas em linhas diferentes, sendo ora objeto de suposta omissão de entradas, ora objeto de omissão de saídas, o que não se pode admitir. Além disso, alega que em diversos casos, as quantidades de omissão de entradas coincidem com as quantidades de omissões de saídas. Acaso as mercadorias de mesmo código tivessem sido consideradas em uma única linha, o resultado seria nulo.

Cita exemplos e diz que em relação à mercadoria TSHIRT DE PAETE, por exemplo, encontra-se duas linhas, uma delas com omissão de saídas de duas unidades do código 122011146, ao passo que a outra linha possui omissão de entradas de duas mercadorias. Diz que nesse mesmo exemplo as quantidades inicial e final do estoque era zero unidade. Considerando-se os dados das duas linhas, há entrada de três itens e saída de três itens, não havendo que se falar em omissão de entradas nem de saídas. Assegura que a mesma inexatidão se repete para as mercadorias “BLUSA DE CHIFFON ESTAMPADO” e “BATA DE CHIFFON RENDADA”. Cita outros exemplos e conclui que os documentos apresentados conduzem à improcedência da presunção de omissão de saídas de mercadorias. Pede o cancelamento integral da exigência consubstanciada no presente Auto de Infração.

O autuante presta a informação fiscal 04, esclarecendo, quanto à infração 02, que as alegações apresentadas pelo defensor não trazem novos elementos, ignorando o dispositivo legal apontado, apegando-se a solicitação do Relator, que em momento algum deixou de ser considerada. Diz que a autuação é decorrente do descumprimento de um item essencial em casos de devolução, que é a declaração do contribuinte. Afirma que não há o que revisar na infração 02, em face de todas as considerações já combatidas nas informações fiscais anteriores.

Quanto à infração 05, informa que à luz dos elementos apresentados pelo defensor, há uma enorme fragilidade nas alegações defensivas, tendo sido ignorados os dados e informações que subsidiaram a auditoria de estoques.

Esclarece que diferente do que afirma o preposto do autuado, não houve modificação de critérios jurídicos, apenas foi recalculado o imposto, agora sem a utilização de subtotais, fruto do procedimento adotado para menor impacto dos valores apurados. Confirma os valores exigidos na infração 05.

## VOTO

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos neste Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, exceto quanto à infração 06.

Quanto ao princípio constitucional da não cumulatividade, alegado pelo defensor, observo que em nenhum momento houve impedimento à utilização dos créditos fiscais, mas, devido à falta de cumprimento de obrigações previstas na legislação, o contribuinte deixou de comprovar o direito à utilização dos mencionados créditos fiscais em questão, o que será objeto de análise quando enfrentado o mérito da autuação fiscal.

Sobre a alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram

fornecidas ao autuado, mediante recibo, não constatado existência de dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

No mérito, o defensor não impugnou as infrações 01, 03, 04, e 07, haja vista que nas alegações defensivas se refere aos itens 02, 05, 06 e 08. Assim, considero subsistentes os itens não impugnados, considerando a inexistência de controvérsias, e o defensor requereu a juntada de comprovante do pagamento do débito apurado nas infrações 01, 03, 04 e 07, pedindo a extinção do débito quanto aos itens objeto do pagamento.

A Infração 02 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de outubro a dezembro de 2012.

Na descrição dos fatos, consta que o contribuinte não apresentou as Notas Fiscais de Entradas relativas às devoluções efetuadas por consumidores finais, nem apresentou esclarecimentos quando informado da ausência dos documentos solicitados.

O defensor alegou que todas as devoluções foram devidamente documentadas por Notas Fiscais de Entradas, além de se justificarem, porque há inúmeras devoluções e trocas de mercadorias no ramo varejista de peças de vestuário no qual atua.

Apresentou o entendimento de que, ainda que tenha havido alguma inexatidão, o caso envolve, no máximo, inexatidões meramente formais, que não justificam a glosa de créditos. Diz 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 colaboradores da pessoa jurídica.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que não foi constatada a existência de todas as notas fiscais de entradas relativas às devoluções de consumidor final e, mesmo quando informado da ausência de tais notas fiscais, o contribuinte nada apresentou, alegou ou providenciou a exibição das referidas notas fiscais.

Também informou que além da não apresentação das notas fiscais, jamais houve menção ao documento fiscal originário (Cupom Fiscal), e que deve ser anexado o Cupom Fiscal original ou cópia do mesmo, quando se tratar de devolução parcial. Ao examinar as Notas Fiscais, Eletrônicas constantes nos registros fiscais, observou que tais dados não estão presentes, certamente, este seria o motivo da não apresentação de tais notas fiscais.

Quanto aos créditos fiscais relativos às devoluções de mercadorias, o RICMS/97 estabelece:

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

*§ 1º (...)*

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

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

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

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

No caso deste Auto de Infração, trata-se de devoluções de mercadorias que normalmente ocorrem em momento posterior às vendas realizadas, e para essa devolução, como o cliente do autuado não possuía Nota Fiscal, deveriam ser observados os procedimentos estabelecidos no art. 653, acima reproduzido.

Vale salientar, que constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente ou beneficiário, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato, independente do valor apurado.

De acordo com as notas fiscais comprobatórias da irregularidade apurada, apresentadas pelo defensor, foi constatado que, nos casos em que o autuado emitiu os mencionados documentos fiscais o fez em desacordo com o que determina o RICMS/BA, no sentido de permitir confrontar a mercadoria vendida com a devolvida, inexistindo declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade.

Ou seja, no caso em exame, o autuado não cumpriu o que determina a legislação, relativamente aos dados que deveria constar nas notas fiscais emitidas para comprovar as mencionadas devoluções, e as comprovações apresentadas pelo defensor (DANFE e Planilha Devolução), seriam acatadas se as devoluções em questão tivessem sido efetuadas dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação.

Concluo que não merecem prosperar as alegações defensivas, haja vista que a legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadorias ao cumprimento de obrigações acessórias com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, e não se trata de impedir o uso do crédito fiscal nem de aplicação da analogia prevista no art. 108 do CTN, mas ao fato de não ter sido comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por ele utilizados. Mantida a exigência fiscal.

Infração 05: Falta de recolhimento do imposto 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

O defensor alegou que os valores exigidos foram obtidos a partir de levantamento quantitativo de estoques, mas a autuação não se sustentará, porque não encontra respaldo na fundamentação legal invocada, e não reflete as informações encontradas na sua escrituração comercial, contábil e fiscal.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que houve dificuldades na realização da auditoria de estoques porque o contribuinte adotou como prática o cadastramento de códigos diferentes para a mesma mercadoria, tendo sido apurado que foi cadastrado um código para as operações nas entradas e outro para as operações de saídas, inclusive via ECF.

Informa que procurou contornar tais dificuldades, haja vista que foi verificado que um quantitativo de 2.233 itens apresentavam diferenças na apuração dos estoques. Diz que a diferença se dava pela inclusão da letra "P" no início de um dos códigos. Outro expediente foi adoção de códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde 09 até 13 dígitos, mesmo possuindo descrição para item de mercadoria semelhante ou similar.

Para transpor tais dificuldades foram produzidos demonstrativos, considerando a exclusão das letras “P” presentes nos códigos e uniformização dos códigos com no máximo 09 dígitos. A padronização do tamanho dos códigos foi efetuada para evitar distorções, sendo aglutinados, resultando apuração de diferenças menores do que quando considerado item a item, sem qualquer aglutinação.

Após a aglutinação dos códigos com nove dígitos, efetuadas as correções, o valor apurado permaneceu inalterado (ICMS devido de R\$123.225,72). Entretanto, deixando de lado a padronização dos códigos em nove dígitos, resulta na apuração de estoque na ordem de R\$1.138.439,03 e ICMS de R\$193.534,63 (fls. 295/297). Neste caso, não houve modificação de critérios jurídicos, como entendeu o defendant, haja vista que, apenas, foi recalculado o imposto.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

Considerando a determinação constante no inciso III do art. 3º da Portaria 445/98, de que “*nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins*”; o autuante constatou que era possível realizar o levantamento quantitativo fazendo agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins com códigos de nove dígitos.

Neste caso, os itens que o autuado deu entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, foi possível fazer o referido ajuste. Em relação às mercadorias com diversas especificações e códigos diferentes, entendo que é da responsabilidade exclusiva do Contribuinte a emissão de documentos e escrituração fiscal, devendo espelhar a realidade dos fatos.

Quanto ao agravamento do valor originalmente apurado, tendo em vista a informação do autuante de que, deixando de lado a padronização dos códigos em nove dígitos, resulta na apuração de estoque na ordem de R\$1.138.439,03 e ICMS de R\$193.534,63, tal agravamento não é possível, considerando que no julgamento é vedado majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração. Neste caso, deve prevalecer o valor lançado originariamente, totalizando R\$123.225,72.

Concordo com as informações apresentadas pelo autuante e conluso pela subsistência deste item do presente lançamento, salientando que de acordo com o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas.

Infração 06: Falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo do imposto, em virtude de declaração nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias. Exercício de 2012.

O defendant alegou que (i) todas as operações que praticou foram realizadas de acordo com as práticas lícitas e notoriamente conhecidas no mercado varejista de preços de vestuário, notadamente promoções de queimas de estoques em momentos próximos às trocas de coleções; (ii) 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.

Apresentou o entendimento de que o mero fato de algumas saídas terem se dado em valor inferior ao da entrada não desnatura a operação, tendo em vista que o defendant atua no setor de vestuário, sujeito às sazonais do mercado, sendo 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.

Também informou que as vendas praticadas abaixo do custo são excepcionais, isto é, ocorreram em poucos casos, sendo os valores de tais operações igualmente reduzidos em comparação ao volume total das operações praticadas pelo defendant. Diz restar evidenciado que a maioria esmagadora das operações foi praticada acima do valor de custo.

Na informação fiscal, o autuante disse que 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. Tal procedimento chamou ainda mais a atenção diante de MVA elevada, ou seja, foi considerado que mesmo com promoção, redução de preço ou liquidação, diante do percentual de MVA médio, não se chega aos preços abaixo do valor de Entradas. Foi identificado que 458 movimentações tinham um Preço de Saída que apontava para uma MVA igual a 0 (zero) ou mesmo Negativa.

Observo que o arbitramento da base de cálculo é considerado um recurso extremo que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação ao fisco de notas fiscais comprobatórias das operações realizadas pelo contribuinte, bem como livros fiscais e da contabilidade geral. Portanto, o arbitramento é um método utilizado somente quando não houver nenhuma possibilidade de se apurar o montante do débito por outros roteiros de fiscalização.

No caso de subfaturamento, o valor monetário efetivo diverge do valor declarado em documentos, ou seja, é inferior ao efetivamente praticado. Neste caso, um contribuinte faz emissão de nota fiscal com preço abaixo do efetivamente cobrado na operação, com o intuito precípua de burlar o fisco. Reduz a base de cálculo do imposto para recolher menos, e a prova material da divergência entre o valor efetivamente recebido e a base de cálculo utilizada, deve ser com base em recibos, cheques, extratos bancários, duplicatas, lançamentos fiscais e contábeis. Portanto, no subfaturamento há necessidade de se buscar a comprovação da infração cometida pelo contribuinte, o que não ficou configurado no presente processo.

Em relação ao fato de ter sido contatado vendas realizadas por preços abaixo do custo de aquisição ou ocorrência de prejuízo na “Conta Mercadorias”, por si só, não constitui ilícito fiscal. Essa constatação é apenas um indício de infração, que deve ser investigado mediante roteiros próprios de auditoria fiscal, podendo ser exigido, inclusive, estorno proporcional de créditos fiscais.

Nas alegações defensivas, o autuado alegou que o estorno proporcional de créditos realizado pelo defendant quanto às vendas praticadas abaixo do preço de custo das mercadorias jamais foi fundamento do Auto de Infração, de modo que não pode ser levado em consideração neste momento, sob a pena de alteração indevida dos critérios jurídicos da autuação fiscal.

Observo que este CONSEF tem entendido, reiteradamente, que a constatação de prejuízo na Conta Mercadorias, por si só não constitui infração à legislação de ICMS, constituindo-se em indício do cometimento de infrações, que deverão ser apuradas através dos métodos próprios de Auditoria. Neste sentido, a Súmula nº 04 pacificou o entendimento, como segue:

**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.

Concluo pela nulidade deste item da autuação, com base no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, tendo em vista que não ficou caracterizado o impedimento para o autuante desenvolver um processo normal de fiscalização e restou comprovado que o arbitramento não obedeceu ao devido processo legal, considerando a metodologia empregada na apuração da base de cálculo do imposto exigido, o que conduz à incerteza na determinação com segurança da infração e do imposto exigido.

Infração 08: Adoção de um mesmo código para mais de um item de mercadoria no mesmo exercício, sendo exigida multa no valor de R\$27.600,00.

O defensor afirmou que não ocorreram as alegadas divergências de códigos de mercadorias apontadas pela Fiscalização e que não foi localizado, nos autos, um documento ou demonstrativo sequer que evidenciasse a prática da suposta infração. Entretanto, ficou caracterizado que houve utilização de um mesmo código para mais de um item de mercadoria causando embaraço aos procedimentos fiscais, inclusive quando da realização do levantamento quantitativo de estoques.

O autuante ressaltou que a multa é tipificada no art. 42, Inciso XIII-A, alínea “e” da Lei 7.014/96. A multa foi aplicada a título educativo, haja vista que foram identificados 878 itens com códigos diferentes.

Conforme estabelece o art. 205, §§ 1º e 2º, do RICMS-BA/2012, o contribuinte deve adotar código único para cada item de mercadoria, sendo vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria. No caso de alteração do código, o contribuinte deve anotar no livro RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria.

Considerando a falta de comprovação pelo autuado de que observou a legislação quanto aos mencionados códigos de mercadorias, concluo pela subsistência deste item da autuação fiscal.

Em relação às multas aplicadas, de 60% e 100%, o defensor alegou que a fiscalização não pode lavar o Auto de Infração e aplicar as mencionadas multas, sob pena de tal ato administrativo ferir o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais, conforme estabelece o art. 42, inciso II, “f” e VII, “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, o defensor pede que as publicações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome dos seus advogados. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206837.0014/14-6, lavrado contra **SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.877,01**, acrescido das multas de

60% sobre R\$53.651,29 e 100% sobre R\$123.225,72, previstas no art. 42, inciso II, “f” e VII, “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$27.740,00**, prevista no art. 42, incisos XIII-A, “e” e XVIII, “b”, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA