

A. I. Nº - 206837.0015/14-2
AUTUADO - SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL
ORIGEM - DAT/METRO INFRAZ/VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 02.12.2016

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0218-04/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. É vedada a utilização de crédito fiscal destacado a maior em documentos fiscal pelo destinatário, tendo sido respeitado o princípio da não cumulatividade. Infração reconhecida. **b)** DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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, mediante a emissão de nota fiscal para documentar o fato. Infração caracterizada por falta de comprovação da devolução das mercadorias. Infração mantida. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. SAÍDAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NORMAL. Comprovada pelo sujeito passivo a tributação correta das mercadorias a infração é improcedente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **b)** OMISSÃO DE SAÍDAS. Comprovado que os arquivos tomados como base para a realização dos levantamentos continham falhas graves, ainda que passíveis de correção, os levantamentos não oferecem a necessária segurança quanto à base de cálculo. Infrações nulas. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. **a)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. **b)** DESTINADAS AO CONSUMO. Infrações reconhecidas. 5. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. Não comprovada a infração, tendo em vista existirem recolhimentos realizados pelo contribuinte, bem como o método de apuração utilizado, patente não só o cerceamento de defesa, como, a insegurança na apuração da base de cálculo. Infração nula. 6. NULIDADE. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. A adoção do arbitramento não possui motivação e fundamentação, sequer estão presentes os pressupostos legais e regulamentares, o que torna o lançamento imprestável para qualquer fim. Infração

nula. **7. LIVROS FISCAIS. ADOÇÃO DE MESMO CÓDIGO PARA MAIS DE UM ITEM DE MERCADORIAS SIMULTANEAMENTE.** Descumprimento de obrigação acessória. Infração mantida, à falta de argumentos convincentes de defesa. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 17 de dezembro de 2014 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor total de R\$1.573.807,99, acrescido de multa nos percentuais de 60% e 100%, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.41.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Consta a informação seguinte: “*Não apresentou as NF de Entradas a título de Devolução em nenhum dos meses do período fiscalizado, não adotou os procedimentos estabelecidos na legislação. Planilha 1 detalha os dados relativos a esta infração*”. Valor lançado de R\$2.024,91, multa de 60%, para ocorrências apuradas nos meses de fevereiro a dezembro de 2010, janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2011, janeiro, março a dezembro de 2012.

Infração 02. **01.02.17.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação. Foi informado que: “*Não apresentou as NF de Entradas a título de devolução em nenhum dos meses do período fiscalizado. Não adotou os procedimentos estabelecidos na legislação. Mesmo na consulta via sistema não foram identificados os elementos que validassem a efetiva devolução. Planilha 2 detalha os dados relativos a essa infração*”. Monta a infração em R\$143.477,34, além de multa de 60%, sendo tal ocorrência verificada nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011 e janeiro a dezembro de 2012.

Infração 03. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta a informação de que “*Foi identificado Operações realizadas através de ECF com o cadastramento de itens tributados como não tributados ocorrendo a movimentação de itens sem o efetivo cálculo do ICMS devido*”. Valor lançado de R\$19.612,39, bem como multa de 60%, para ocorrências verificadas nos meses de janeiro a abril de 2010.

Infração 04. **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo à 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 por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Indica o autuante que “*As omissões identificadas foram subsidiadas por 12 relatórios em padrão Word e um arquivo padrão Excel contendo as planilhas que detalha, os procedimentos efetuados que validaram as omissões de estoque para o ano de 2011. Para o resumo geral das infrações foi transportado apenas a Planilha Final (ver anexo 4)*”, sendo o valor da infração R\$143.085,22, e multa de 100%.

Infração 05. **04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entrada, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Informa o autuante: “*As omissões identificadas foram subsidiadas por 12 relatórios em padrão Word para cada um dos anos e um arquivo padrão Excel para o respectivo ano (2010 e 2012). No Demonstrativo Geral foi*

transportado a *Planilha Final (Anexo 5 e 6)*”, sendo o valor apurado para esta infração R\$ 261.045,90, e multa de 100%.

Infração 06. **06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, sendo informado que “*o contribuinte de modo recorrente não efetuou recolhimento do diferencial de alíquota relativo à material de consumo adquirido fora do Estado da Bahia. Reconheceu a falha, não se pronunciando quanto ao cometimento da infração, apenas indagando sobre a possibilidade de efetuar o recolhimento extemporâneo*”, apurado o total de R\$21.537,96, e indicada multa de 60%, sendo verificada nos meses de janeiro a dezembro de 2011 e janeiro a dezembro de 2012.

Infração 07. **06.01.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Valor apurado de R\$13.571,05, além de multa de 60%, sendo indicado pelo autuante que “*o contribuinte de modo recorrente não efetuou recolhimento do diferencial de alíquota relativo à material de consumo adquirido fora do Estado da Bahia. Reconheceu a falha, não se pronunciando quanto ao cometimento da infração, apenas indagando sobre a possibilidade de efetuar o recolhimento extemporâneo*”. Período da autuação: março, abril, junho, julho, setembro a dezembro de 2011, janeiro a abril, julho a setembro de 2012.

Infração 08. **07.15.03.** Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, sendo observado que “*O contribuinte não observou o recolhimento dos valores relativos a Antecipação Parcial conforme dispõe a legislação. Evidências de descontrole pode ser a explicação. Não houve utilização de créditos a título de Antecipação Parcial de modo irregular, entretanto não houve recolhimento do período devido, cabendo nesses casos a aplicação da multa. Através de e-mail foram prestados todos os esclarecimentos e fundamentação legal que respaldaram o entendimento de haver uma infração a legislação. Ver Planilha 9*”. Monta a autuação R\$18.783,53, cominada multa de 60%, nos meses de outubro e dezembro de 2011, fevereiro, maio, julho, outubro a dezembro de 2012.

Infração 09. **11.06.01.** Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias. De acordo com informação constante no feito “*Foi detectada nas saídas via ECF itens com variação expressiva, muitos deles com Preço de Saída abaixo do Preço de Entradas. Foi realizado um conjunto de análise e sucessivas planilhas e disponibilizado ao contribuinte arquivo padrão Excel que subsidiam a identificação da infração. Para o demonstrativo de infrações foi incluído apenas as Planilhas finais, uma para cada ano (ver Planilha 10, 11 e 12)*”. O total apurado foi de R\$867.449,69, sendo sugerida multa de 100%, referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Infração 10. **16.04.06.** Escriturou livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$140,00 para cada um dos exercícios nas quais a mesma foi constatada (2010, 2011 e 2012), o que resulta em R\$ 420,00. Informa o autuante: “*Foi detectado a utilização de diferentes Códigos com diferentes quantidades de números e letras dos Códigos ensejando e dificultando os procedimentos de Auditoria dos Estoques. Cópias dos livros de inventário estão apensados ao auto para exame e verificação*”.

Infração 11. **16.10.07.** Contribuinte adotou o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício fiscal. Complementa tal descrição a informação seguinte: “*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", sendo o período lançado dezembro de 2014, no total de R\$82.800,00.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 387 a 457, onde argui em sua defesa, após breve histórico dos fatos, que reconhece e efetuará o pagamento dos montantes relacionados aos itens 01, 06, 07 e 10 do Auto de Infração, com os descontos legalmente previstos (os comprovantes serão oportunamente juntados aos autos), entretanto, são improcedentes as acusações relacionadas aos Itens 02, 03, 04, 05, 08, 09 e 11 do Auto de Infração.

Com relação à infração 02, frisa 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, e ainda que tenha havido alguma inexatidão (o que 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, conforme precedentes proferidos por Cortes Administrativas e Judiciais.

Esclarece que, nas atividades de varejo de produtos de vestuário, se depara, por diversas vezes, com a situação de devoluções ou de trocas de mercadorias, e 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 (entra uma mercadoria e sai outra da mesma espécie). 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. Há, ademais, os casos de devoluções simples.

Nos casos em que se deparou com a entrada de mercadorias por troca ou devolução, afirma terem sido emitidas as correspondentes Notas Fiscais de entradas, todas devidamente lançadas no Livro de Registro de Entradas, e em razão de devoluções 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 de créditos.

A própria planilha que instrui o Auto de Infração faz referência expressa às Notas Fiscais de entrada regularmente emitidas, até mesmo porque tal procedimento não foi questionado no caso concreto, sendo tal glosa realizada a partir de questionamento do Fisco acerca de operações lícitas e juridicamente válidas de devolução escrituradas, e para tanto, a Fiscalização impõe um dever formal que, todavia, não é capaz de afastar o direito material da 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, todavia, os comerciantes veem-se obrigados à adoção de tais práticas, não em virtude de lei, mas dos costumes que, ao fim e ao cabo, são também fonte do Direito, devendo ser sopesados pelo crivo da razoabilidade para a interpretação dos fatos que mais se amolde à noção de justiça.

Diante do volume de operações praticadas, até mesmo de acordo com as informações analisadas para a lavratura da autuação, é de noção intuitiva que existe um percentual de operações relacionadas a trocas ou devoluções de mercadorias.

Entende difícil sustentar que uma empresa de 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.

Não 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 das pessoas jurídicas, e as cobranças fiscais não podem prevalecer, a teor do artigo 214 do Código Civil, mesmo que se

admita a ocorrência de erros formais em documentos e declarações fiscais. As devoluções são compatíveis com o volume de operações e se justificam pelo seu ramo de atuação empresária, em que são notórias e costumeiras as operações de devoluções e trocas.

Assim, as alegações fazendárias não podem, no seu ponto de vista, prevalecer em face do Princípio da Verdade Material, que se sobrepõe aos simples erros de fato. Nesse sentido, cita doutrina neste sentido, bem como decisões administrativas e judiciais.

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

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 (artigos 5º, incisos II, LIV e LV, 37, “caput”, e 150, inciso II, da CF/88, e artigo 97, VI, do CTN).

Após falar acerca da verdade material, mencionando ensinamento doutrinário, entende que o 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 e de todos os fundamentos ora apresentados, na forma de decisões administrativas transcritas.

Logo, à luz da verdade material e das Notas Fiscais de entrada regularmente emitidas por ela, entende deva ser cancelado o item 02 do Auto de Infração ora questionado.

Por outro lado, aduz ser a infração 03 improcedente, na medida em que todas as operações de saída promovidas foram oferecidas à tributação, com o recolhimento do ICMS devido, residindo a prova da quitação do imposto nos relatórios de Redução “Z” e nos livros de saída e apuração do ICMS, que abarcam todas as operações de venda praticadas.

Aduz que eventuais inexatidões nos arquivos do SINTEGRA não podem ser sobrepostas às provas do efetivo recolhimento do ICMS sobre as operações, até mesmo porque não existe, nos autos, a prova de que a Fiscalização tenha confrontado os valores da apuração do ICMS e os montantes recolhidos com os dados informados no SINTEGRA, e ainda que tenha havido alguma inexatidão, tratar-se-ia, no máximo, de erro formal, que, “*in casu*”, não pode justificar a exigência de valores a título de ICMS, até mesmo porque os montantes foram efetivamente recolhidos.

Fala que o confronto entre as planilhas do Auto de Infração e as cópias dos Cupons Fiscais correlatos (apresentados a título de exemplo, sem prejuízo de inúmeros outros) atestam a cabal improcedência do Item 03 da autuação:

 SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DAT METRO INFAZ VAREJO	Razão Social: SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA Endereço: AVE Tancredo Neves, 2.915 Ljs 449/450 2º Piso - SALVADOR Shopping Nome Fantasia: SHOULDER I. Estadual: 74.074.254 C.G.C.: 43.470.566/0020-52
--	---

PLANILHA 3

SAÍDAS ATRAVÉS ECF SEM TRIBUTAÇÃO

Cod Reg Ecf Resumo	Mês / Ano	Cod. Prod.	Descrição	Qtde	Val. Produto	Alíq.	BC Icms	Icms	Val. Isent. Irt	Val. Outra	Icms DEVIDO
4287	2010/01	091010038	BATA COM FRANZIDO EM DEVORE	1	138,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	23,46

ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

SHOULDER IND.COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA
AV.TANC.NEVES Nº2915 2º PISO SALÃO COM. 2012
SSA.SHOPPING - CAMINHO DAS ARVORES - SSA-BA

CNPJ:43.470.566/0020-52
IE:74.074.254-NO

15/01/2010 13:42:33 CCF:006221 COO:013317
CNPJ/CPF consumidor:96012943504
CUPOM FISCAL

ITEM CÓDIGO DESCRIÇÃO QTD.UN.VL UNIT(R \$) ST VL ITEM(R \$)

001 0910100380362 BATA COM FRANZIDO EM DEVORE
1PC X 138,00 T17,00% 138,00G
002 0920101190002 BLUSA CACHE COEUR EM TRICOLIN
1PC X 138,00 T17,00% 138,00G
003 0920800850159 CALCA RETA EM LINHO 1PC T17,00% 208,00G

TOTAL R \$ 484,00
Cartao Credito 484,00

TICKET: 15133312
VENDEDOR: 3333 - DEBORA OLIVEIRA
CLIENTE: 96012943504
CAROLINA ALVES MENDES
TIPO DE VENDA: VAREJO

BEMATECH MP-2100 TH FI ECF-IF
VERSÃO:01.01.00 ECF:002 LJ:0020
000000000EUTIOWOI 15/01/2010 13:43:25
FAB:BE050875600000034678 BR

 SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DAT METRO INFRAZ VAREJO	Razão Social: SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA Endereço: AVE Tancredo Neves, 2.915 Ljs 449/450 2º Piso - SALVADOR Shopping Nome Fantasia: SHOULDER I. Estadual: 74.074.254 C.G.C.: 43.470.566/0020-52
---	---

PLANILHA 3

SAÍDAS ATRAVÉS ECF SEM TRIBUTAÇÃO

Cod Reg Ecf Resumido	Mês / Ano	Cod. Prod.	Descrição	Qt	Val. Produ	Alíq	BC Icm	Icms	Val. Isent. Int	Val. Outr	Icms Devido
5198	2010/02	091030046	CAMISA RECORTE NA MANGA EM TRICOLINE	1	79,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13,52

SHOULDER IND.COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA
AV.TANC.NEVES Nº2915 2º PISO SALÃO COM. 2012
SSA.SHOPPING - CAMINHO DAS ARVORES - SSA-BA

CNPJ:43.470.566/0020-52
IE:74.074.254-NO

20/02/2010 10:36:22 CCF:006594 COO:014157
CNPJ/CPF consumidor:69964351534
CUPOM FISCAL

ITEM CÓDIGO DESCRIÇÃO QTD.UN.VL UNIT(R \$) ST VL ITEM(R \$)

001 0910300460002 CAMISA RECORTE NA MANGA EM TR
1PC X 79,50 T17,00% 79,50G

TOTAL R \$ 79,50
Cartao Credito 79,50

TICKET: 20103749
VENDEDOR: 3177 - EMANUELE BARROS
CLIENTE: 69964351534
JANAINA VIEIRA
TIPO DE VENDA: VAREJO

BEMATECH MP-2100 TH FI ECF-IF
VERSÃO:01.01.01 ECF:002 LJ:0020
000000000EUTIOPRI 20/02/2010 10:37:03
FAB:BE050875600000034678 BR

 SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DAT METRO INFRAZ VAREJO	Razão Social: SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA Endereço: AVE Tancredo Neves, 2.915 Ljs 449/450 2º Piso - SALVADOR Shopping Nome Fantasia: SHOULDER I. Estadual: 74.074.254 C.G.C.: 43.470.566/0020-52
---	---

PLANILHA 3

SAÍDAS ATRAVÉS ECF SEM TRIBUTAÇÃO

Cod Reg Ecf Resumido	Mês / Ano	Cod. Prod.	Descrição	Qt	Val. Produ	Alíq	BC Icm	Icms	Val. Isent. Int	Val. Outr	Icms Devido
6276	2010/02	101030027	CAMISA LISTRADA	1	239,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40,63

SHOULDER IND.COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA
AV.TANC.NEVES N°2915 2º PISO SALÃO COM. 2012
SSA.SHOPPING - CAMINHO DAS ARVORES - SSA-BA

CNPJ:43.470.566/0020-52
IE:74.074.254-NO

18/04/2010 20:19:35 CCF:007277 COO:015676
CNPJ/CPF consumidor:07760387709
CUPOM FISCAL
ITEM CÓDIGO DESCRIÇÃO QTD.UN.VL UNIT(R \$) ST VL ITEM(R \$)
001 1010300270002 CAMISA LISTRADA 1PC T17,00% 239,00G

TOTAL R \$ 239,00
Cartao Credito 239,00
TICKET: 18201806
VENDEDOR: 2582 - LEANDRA BATISTA
CLIENTE: 07760387709
VALESCA ROSA PEDROSA
TIPO DE VENDA: VAREJO

BEMATECH MP-2100 TH FI ECF-IF
VERSÃO:01.01.01 ECF:002 LJ:0020
00000000000PRNYET 18/04/2010 20:20:17
FAB:BE05087560000034678 BR

Isso porque eventual falha quanto às alíquotas indicadas no SINTEGRA caracterizaria mero descumprimento de obrigação acessória, que não autoriza, de pronto, a exigência do imposto, e antes de proceder à exigência do imposto com base em informação obtida meramente do exame sumário de arquivos magnéticos, a Autoridade Fiscal deveria proceder à análise dos livros e documentos fiscais pertinentes aos períodos de apuração, confrontando os dados do SINTEGRA com a apuração efetiva do ICMS, e por tal motivo, impõe-se, à luz das provas ora acostadas, a improcedência do Item 03 da autuação, porque devidamente submetidas à incidência do imposto as operações em enfoque.

No que concerne às infrações 04 e 05 da autuação, os valores exigidos pela Autoridade Fiscal foram obtidos a partir de levantamento quantitativo de estoque, efetuado sobre os anos de 2010, 2011 e 2012, ora se desdobrando em presunção de omissão de saídas (Item 04), ora se desdobrando em presunção legal de omissão de entradas, ou presunção de segundo grau, “presunção da presunção”, sob a suposição de que as mercadorias entradas sem escrituração teriam sido adquiridas com recursos obtidos por alegadas omissões de saída.

No caso concreto, fala que a Fiscalização, efetuando a análise da documentação eletrônica constatou divergências de estoque inicial e final, que a levaram a supor a realização de operações de Entradas e Saídas de mercadorias desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, e no caso, que não houve omissões de entradas, tampouco de saídas nos anos de 2010, 2011 e 2012, pois, 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, sendo todas as operações praticadas no varejo durante o período da autuação fiscal objeto de regulares lançamentos nos Livros de Registro de Saídas e Entradas e Livros de Registro de Apuração do ICMS, os quais, ao que se indica, sequer foram analisados. Afirma estar acostando mídia com as provas necessárias.

Salienta que todas as operações de entradas e de saídas estão corretamente lançadas no controle fiscal de entradas e saídas do estabelecimento autuado, no qual são indicadas as quantidades de mercadorias disponíveis, as quantidades de entradas e saídas, bem como valores. Os valores a título de ICMS sobre tais operações foram regular e tempestivamente pagos do imposto pela Defendente no período, valores cujos recolhimentos são igualmente incontroversos, e no caso, os quadros demonstrativos anexos ao Auto de Infração são absolutamente inválidos, pois partem de valores equivocados de estoques iniciais e estoques finais, muito embora os livros de inventário do estabelecimento tenham sido apresentados à Fiscalização e 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.

Traz planilha demonstrativa a qual apresenta o confronto entre estoques iniciais e finais, por item, de acordo com (i) o Auto de Infração (colunas (“Inv. Inicial AIIM” e “Inv. Atual. AIIM”) e com (i) o Livro de Inventário (colunas “Inv. Inic. Shoulder” e “Inv. Atual. Shoulder”).

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

Se tivesse o autuante analisado e considerado as quantidades constantes no Livro de Inventário, que foram regularmente entregues 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, em relação às diversas mercadorias a seguir relacionadas:

Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
101040006	UNDERWEAR QUADRADA EM SUPLEX	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 39,50
101080069	CALCA SARUEL EM LINHO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 144,50
101100055	VESTIDO CACHECOEUR EM ALLURE	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 199,00
101150174	BOLSINHA MATELASSE	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 119,50
102010160	TSHIRT EM VISCO STRIPE SMALL	0	10	0	1	0	9	9	0	1	R\$ 49,00
102010173	TSHIRT ESTAMPADA EM MALHA LIGHT	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 114,50
102010182	REGATA EM MALHA LIGHT	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 79,50
102010229	REGATA ESTAMPADA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 69,50
102010304	BLUSA EM MULTICHIFFON MICRO POIS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 74,50
102010566	BLUSA EM MESCLA FIFTY	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 69,50
102010785	REGATA DESFIADA COM BRILHOS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 99,50
102010794	BLUSA AMPLA PAETES	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 109,50
102010804	BLUSA EM MALHA LISTRA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 49,00
102010818	BLUSA EM MALHA MESCLA FLORAL	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 69,50
102010819	REGATA EM MALHA ALGODAO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 49,00
102011027	BLUSA EM LINHO RUSTICO COTTON	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 89,50
102020102	BLAZER MICROLISTRA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 389,00
102020803	BLAZER ALGODAO POIS CBORDADO FLORAL	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 199,00
102030101	CAMISA EM VOIL LISTRA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 149,00
102030318	CAMISA EM TRICOLINE LISTRADA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 119,50
102030449	CAMISA WORK EM TRICOLINE LISTRADA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 89,50
102030521	CAMISA MANGA MORCEGO GOLA POLO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 94,50
102030801	CAMISA EM VOIL CRENDA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 119,50
102031006	CAMISA EM ALGODAO LISTRA LARGA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 109,50
102031010	CAMISA M LONGA ALGODAO XADREZ	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 119,50
102031101	CAMISA MGA LONGA EM CAMBRAIA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 119,50
102040205	TOP DE RENDA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 39,50
102080111	CALCA EM COTTON TWILL	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 174,50
102080114	CALCA INDIGO MOSS BOOT CUT	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 129,50

ESTADO DA BAHIA
 SECRETARIA DA FAZENDA
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

102080205	CALÇA JEANS CBARRA VIRADA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 124,50
102080209	CALÇA ALFAIATARIA CDETCOURO CÓS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 139,50
102081002	CALÇA PANTALONA EM LINHO ALGODAO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 109,50
102100103	VESTIDO EM VOIL LISTRA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 219,50
102100105	VESTIDO EM VOIL FIO TINTO	0	8	0	1	0	7	7	0	1	R\$ 149,00
102100241	VESTIDO EM STRIPE PIXEL	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 169,50
102100806	VESTIDO EM ALGODAO XADREZ	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 149,00
102101002	VESTIDO EM VISCO LINHO FLORAL LIBERTY	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 238,54
102101004	VESTIDO LONGO EM CAMBRAIA RAMI CCINTO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 244,50
102101105	#N/D	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 319,00
102101206	#N/D	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 259,00
102101404	VESTIDO LONGO EM VOIL ESTFOLHAGEM FLOR	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 169,50
102120502	SHORTS EM SARJA ALGODAO CAMUFLADO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 109,50
102130101	MACACAO EM LINHO LYOCEL	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 239,50
102140040	#N/D	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 259,00
102150002	PULSEIRA REDONDA MULTICOLORIDA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 24,50
102150011	COLAR BOLINHAS COLORIDAS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 44,50
102150033	NECESSAIRE CABIDE P	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 49,50
102150036	NECESSAIRE VIAGEM	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 64,50
102150060	SANDALIA PLATAFORMA TACHAS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 114,50
102150075	PULSEIRA LARGA DETALHES	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 39,50
102150106	CINTO FINO COM LAÇO E TACHAS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 99,50
102150110	BOLSA SAQUINHO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 129,50
102150120	CONJUNTO 9 PULSEIRAS COM BOLINHAS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 94,50
102150123	COLAR COM BOLINHAS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 114,50
102150127	PULSEIRA 3 VOLTAS COM BOLINHAS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 49,50
102150147	BOLSA COM ALCA TRISSE	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 394,50
102150163	PULSEIRA CORRENTES DIVERSAS	0	2	0	1	0	1	1	0	1	R\$ 44,50
102150166	CONJUNTO 5 PULSEIRAS CUBINHOS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 44,50
102150172	#N/D	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 79,00
102150176	CARTEIRA COM FIVELA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 294,50
102150191	COLAR QUADRADINHOS E PEDRAS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 74,50
102150195	ECHARPE ESTAMPADA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 44,50
102150196	ECHARPE ESTAMPADA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 24,50
102150219	CINTO ELASTICO E COURO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 94,50
102150229	PULSEIRA CORDAO COM STRASS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 39,50
102150241	COLAR PINGENTE GOTA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 49,50
102150266	PULSEIRA BOLA TURQUESA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 44,50
102150267	COLAR CORRENTE PEDRA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 69,50
102150270	COLAR TURQUESA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 44,50
102150272	COLAR CASCALHO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 44,50
102150273	ECHARPE EM RENDA BORDADA	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 49,50

ESTADO DA BAHIA
 SECRETARIA DA FAZENDA
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

102151402	BOLSA DUPLA FACE FLORAL E XADREZ	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 79,50
102200314	BERMUDA TRICOLINE ESTAMPA LOSANGO	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 109,50
102200902	BERMUDA EM COTTON RAYON	0	1	0	1	0	0	0	0	1	R\$ 124,50
102010124	T SHIRT EM MEIA MALHA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 74,50
102010134	BLUSA ESTAMPADA PETIT BOTONE	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 74,50
102010203	BLUSA CAMARRAÇÃO EM SEDA ESTAMPA BICHO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 139,50
102010212	BABY LOOK RECORTADA EM MALHA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 44,50
102010287	REGATA DETALHE EM RENDA NAS COSTAS	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 74,50
102010352	REGATA CBOLSO BORDADO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 69,50
102010599	BLUSA EM MALHA SECRET RENDADA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 59,50
102010908	BLUSA AMPLA EM SEDA EST DEVORE	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 194,50
102011012	CAMISETA ESTAMPADA EM MALHA LINHO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 94,50
102030105	CAMISA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 149,00
102030313	CAMISA EM VISCO MULTICOUNT	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 149,25
102030848	CAMISA EM VOIL LISTRADO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 84,50
102040204	TOP DE RENDA EM MALHA VISCO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 39,50
102040511	REGATA NADADOR EM MALHA RIB	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 29,50
102080424	CALCA CIGARRETE EM ALFAIATARIA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 119,50
102100214	VESTIDO EM MALHA AQUARELADA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 109,50
102120102	SHORT JEANS	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 114,50
102120103	SHORTS	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 104,50
102150001	PULSEIRA QUADRADA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 24,50
102150016	PULSEIRA MULTICOLORIDA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 24,50
102150028	SCARPIN COURO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 99,60
102150035	NECESSAIRE MAQUIAGEM	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 59,50
102150040	RASTEIRA TIRAS	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 114,50
102150071	PULSEIRA TACHAS GRANDES	0	3	0	2	0	1	1	0	2	R\$ 59,50
102150082	COLAR FOLHAS MAIORES	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 49,50
102150125	BRAÇLETE TIRAS COM DETALHE DOURADO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 99,50
102150128	PULSEIRA 5 VOLTAS COM CORACAO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 49,50
102150152	#N/D	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 189,00
102150157	COLAR CURTO BALOES	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 94,50
102150160	COLAR CORRENTES E COURO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 141,75
102150170	COLAR CHUVA DE PEROLAS	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 39,50
102150171	COLAR COURO PINGENTE GOTA	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 74,25
102150177	BOLSA RETANGULO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 444,50
102150187	COLAR BOLINHAS COM DOURADO	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 39,50
102150205	RASTEIRA ELOS 2 CORES	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 95,60
102150226	PULSEIRA TRIO COM FLOR	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 69,50
102150237	PULSEIRAS TRIO COM PINGENTE	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 39,50
102150239	COLAR GOTINHAS	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 44,50
102150246	COLAR BOLINHAS COM PINGENTE	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 49,50
102150248	COLAR EM PEDRAS	0	2	0	2	0	0	0	0	2	R\$ 49,50

ESTADO DA BAHIA
 SECRETARIA DA FAZENDA
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

	COM PINGENTE									
102150259	COLAR BOLA CRISTAL	0	2	0	2	0	0	0	2	R\$ 66,75
102150261	COLAR BOLA CRISTAL	0	2	0	2	0	0	0	2	R\$ 44,50
102200102	BERMUDA	0	2	0	2	0	0	0	2	R\$ 124,50
101060015	COLETE JEANS TACHAS	0	4	0	3	0	1	1	0	R\$ 129,50
101130001	MACACAO EM LINHO	0	4	0	3	0	1	1	0	R\$ 229,50
102010113	BLUSA EM VISCOSE TWILL	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 129,50
102010121	REGATA DEGAGE EM MALHA	0	12	0	3	0	9	9	0	R\$ 59,50
102010240	BOLERO EM MALHA TRICOT	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 99,50
102010312	BLUSA EM MALHA TRICOT POIS DEGRADE	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 119,33
102020802	BLAZER FIT EM MOLETOM	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 199,50
102030530	CAMISA EM ALGODAO MICROLISTAS	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 129,50
102031011	CAMISA EM ALGODAO DOUBLE LISTRADO	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 109,50
102060201	COLETE EM TULE FLORAL	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 129,50
102080104	CALCA RETA FUSIONADA	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 189,50
102080105	CALCA BOYFRIEND	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 129,50
102080112	CALCA PANTALONA EM LINHO	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 169,50
102080401	CALCA EM ALFAIATARIA VISCOSE	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 164,50
102080901	CALCA EM COTTON RAYON	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 149,00
102100203	VESTIDO EM SEDA ESTPOIS AQUARELADO	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 239,50
102100223	VESTIDO FLORAL ESTAMPADO AQUARELADO	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 184,50
102120101	SHORTS MICROLISTRA	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 109,50
102120105	SHORT BOYFRIEND EM SARJA	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 109,50
102121001	SHORT TRICOLINE LISTRAS	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 124,50
102130102	MACAQUINHO ESTAMPADO	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 299,00
102140001	BLUSA GOLA DEGAGE	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 99,50
102150026	COLAR BOLAS E CRISTAIS	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 59,50
102150032	NECESSAIRE M	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 39,50
102150094	SANDALIA ALTA NERVURAS	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 124,50
102150169	COLAR CRISTAIS AZUIS	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 79,33
102150245	COLAR MULTIPLO COM STRASS	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 66,00
102200501	BERMUDA BOYFRIEND EM INDIGO WHITE DENIN	0	3	0	3	0	0	0	3	R\$ 119,50
101010347	TSHIRT EM VISCO TWIST	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 50,75
102010107	REGATA	0	13	0	4	0	9	9	0	R\$ 69,50
102010206	REGATA EM RIB ESTAMPADO	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 86,88
102010505	BLUSA EM MALHA MESCLA LISTRA DEGRADE	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 59,50
102010511	BLUSA CACHECOUER TRICOLINE XADREZ PB	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 104,50
102030529	CAMISA RETA MANGA CURTA	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 124,38
102031302	CAMISA EM VOIL RAMI TIE DYE	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 139,50
102031501	CHEMISE EM ALGODAO PETIT FLORAL	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 99,00
102050901	JAQUETA CROPPED EM ALGODAO	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 149,00

ESTADO DA BAHIA
 SECRETARIA DA FAZENDA
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

	ESTAMPADO									
102081105	CALCA CARROT EM RAMI COTTON	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 169,50
102100102	VESTIDO EM LINHO ALGODAO	0	14	0	4	0	10	10	0	R\$ 169,50
102100219	VESTIDO TSHIRT EM POLY NAGORE	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 144,50
102100602	VESTIDO EM CREPE SEDA	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 279,50
102100607	VESTIDO LONGO EM NEO CHIFFON	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 349,00
102120503	SHORT INDIGO CLARCK	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 109,50
102140021	REGATA GODE COM ESTAMPA ZEBRA	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 94,50
102140023	COLETE PONTO RENDADO	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 129,50
102150038	NECESSAIRE G	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 49,50
102150067	CINTO ELASTICO QUADRICULADO	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 89,50
102150111	BOLSA VIES	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 132,50
102150197	SANDALIA FLORES	0	5	0	4	0	1	1	0	R\$ 124,38
102150231	COLAR FOLHINHAS	0	4	0	4	0	0	0	4	R\$ 49,50
101010105	BLUSA COM BABADOS DE SEDA	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 208,60
101120009	SHORTS EM COTTON SILK	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 49,00
102010787	TSHIRT MALHA COM ESTAMPA FLORAL	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 79,50
102010903	REGATA EM MEIA MALHA SUPERFINE BORDADA	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 57,50
102010905	REGATA DEGAGE EM VISCO LINHO	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 84,50
102011002	TUNICA TIE DYE EM CAMBRAIA	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 167,40
102011116	REGATA MANCHADA CANELADO	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 59,50
102011117	REGATA MANCHADA EM RIB LIGH	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 59,50
102030438	CACHECOUER EM TRICOLINE LISTRADA	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 89,50
102030803	CAMISA XADREZ MANGA CURTA	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 94,50
102031007	CAMISA SEM MANGA EM ALGXADREZ VICHY	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 84,50
102080903	CALCA ALFAIATARIA EM RAMI VISCOSA	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 139,50
102100808	VESTIDO CCINTO EM ALGODAO	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 124,50
102140019	BLUSA ML COM BOLSOS LATERAIS	0	6	0	5	0	1	1	0	R\$ 124,50
102150062	TENIS CLARO VERAO	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 75,62
102150198	SANDALIA RECORTES 2 CORES	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 105,34
102150199	RASTEIRA DETALHE CROCHE	0	5	0	5	0	0	0	5	R\$ 111,44
102010133	BLUSA ESTAMPADA DECOTE V	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 56,17
102011302	BLUSA CIGANINHA EM VOIL TYE DYE	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 114,50
102011507	REGATA EM JERSEY FLOW	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 46,17
102021001	BLAZER EM LINHO COSTA BASQUE	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 194,50
102030806	CAMISA MGA 34 EM ALGODAO MULTILISTRAS	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 139,50
102080802	CALCA SKINNY EM INDIGO TOUCH	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 149,00
102140024	CARDIGAN CURTO COM BOLSOS	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 119,50
102150130	PULSEIRA FINA COM PONTINHOS CRISTAIS	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 44,50
102200803	BERMUDA EM ALGODAO CLINHO	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 129,50
102290001	MAIO FIVELA ESTAMPA	0	6	0	6	0	0	0	6	R\$ 91,30

Além disso, os demonstrativos elaborados indicam alguns dos casos em que a Fiscalização criou duas ou mais linhas de controle para uma mesma mercadoria (situação 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 realizado pela Fiscalização.

As linhas finais inferiores de cada demonstrativo trazem os dados de movimentação agrupados. Se o Fisco tivesse considerado, de forma agrupada, o conjunto de movimentações para cada item de mercadoria, chegaria a um resultado completamente diferente.

A planilha demonstrativa apresentada abaixo apresenta o confronto entre estoques iniciais e finais, por item, de acordo com (i) o Auto de Infração (colunas (“Inv. Inicial AIIM” e “Inv. Atual. AIIM”) e com (i) o Livro de Inventário (colunas “Inv. Inic. Shoulder” e “Inv. Atual. Shoulder”). Vale ressaltar que os valores de inventário inicial são constantes, não devendo ser somados.

Com efeito, para cada código e mercadoria, há uma quantidade específica em estoque – ou seja, não há registros diferentes de códigos nem de descrição de mercadorias. A própria planilha fiscal repete, em mais de uma linha, o mesmo código e descrição de mercadorias.

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

Caso o autuante tivesse analisado e considerado as quantidades constantes no Livro de Inventário, que foram regularmente entregues 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, em relação às diversas mercadorias a seguir relacionadas:

Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102011407	BLUSA AMPLA EM VISCO STRIPE ECO	0	3	0	1	0	0	2	2	1	R\$ 119,00
102011407	BLUSA AMPLA EM VISCO STRIPE ECO	0	3	0	2	0	0	1	1	2	R\$ 59,50
Dados agrupados:		0	3	0	3	0	0	0	0		

Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102150084	COLAR FRANJAS E NOS	0	3	0	1	0	0	2	-2	1	R\$ 50,70
102150084	COLAR FRANJAS E NOS	0	3	0	2	0	0	1	-1	2	R\$ 67,60
Dados agrupados:		0	3	0	3	0	0	0	0		

Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102100216	VESTIDO EM SEDA GGT	0	7	0	7	0	0	0	0	7	R\$ 200,70
102100216	VESTIDO EM SEDA GGT	3	7	0	0	0	0	7	-7	-3	
Dados agrupados:		3	7	0	7	0	0	0	0		

Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102150087	COLAR CRISTAIS	0	4	0	1	0	0	3	-3	1	R\$ 99,50
102150087	COLAR CRISTAIS	0	4	0	3	0	0	1	-1	3	R\$ 72,97
Dados agrupados:		0	4	0	4	0	0	0	0		

Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102131502	MACAQUINHO EM MEIA MALHA MESCLA	0	5	0	1	0	0	4	-4	1	R\$ 94,50
102131502	MACAQUINHO EM MEIA MALHA MESCLA	0	5	0	4	0	0	1	-1	4	R\$ 94,50

Dados agrupados:		0	5	0	5	0	0	0	0	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102140002	REGATA GODE	0	5	0	1	0	0	4	-4	1	R\$ 84,50
102140002	REGATA GODE	0	5	0	4	0	0	1	-1	4	R\$ 105,62
Dados agrupados:		0	5	0	5	0	0	0	0		
Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102150085	COLAR ARGOLAS	0	5	0	1	0	0	4	-4	1	R\$ 229,00
102150085	COLAR ARGOLAS	0	5	0	4	0	0	1	-1	4	R\$ 114,50
Dados agrupados:		0	5	0	5	0	0	0	0		
Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102010131	TSHIRT CESTAMPA FLORAL	0	6	0	1	0	0	5	-5	1	R\$ 39,50
102010131	TSHIRT CESTAMPA FLORAL	0	6	0	5	0	0	1	-1	5	R\$ 51,50
Dados agrupados:		0	6	0	6	0	0	0	0		
Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102150156	COLAR COURO CORRENTE E	0	3	0	1	0	0	2	2	1	R\$ 35,70
102150156	COLAR COURO CORRENTE	0	3	0	2	0	0	1	1	2	R\$ 59,50
102150156	COLAR COURO CORRENTE E	2	3	0	0	0	0	3	3	-2	
Dados agrupados:		2	3	0	3	0	0	0	0		
Cod	Descrição	Inv Inicial (AIIM)	Inv Inic Shoulder	Qtd Entr.	Qtd Said.	Inv Atual (AIIM)	Inv Atual Shoulder	Saldo = Inv. Inic + Entradas - Saídas	Difer. = Saldo - Inv Atual	Difer. (AIIM)	Preço Médio Saída
102150189	COLAR FINO COM ROLOTES	0	3	0	1	0	0	2	-2	1	R\$ 44,50
102150189	COLAR FINO COM ROLOTES	0	3	0	2	0	0	1	-1	2	R\$ 44,50
102150189	COLAR FINO COM ROLOTES	2	3	0	0	0	0	3	-3	-2	
Dados agrupados:		0	3	0	3	0	0	0	0		

Assim, as cobranças são nulas, por falta de liquidez, certeza e exigibilidade, na forma do artigo 204 do Código Tributário Nacional (CTN), artigos 586 e 618, inciso I, do CPC, e artigo 3º, “caput”, da Lei nº 6.830/80 e afronta ao princípio da legalidade tributária (artigo 142 do CTN), considerando todos os elementos e critérios previstos na legislação, já que não se conformam às normas gerais e abstratas pertinentes.

Aduz ser um preceito fundamental para a validade do Auto de Infração (bem como para a Certidão da Dívida Ativa) a liquidez e certeza do crédito constituído, relacionados à quantificação do montante de tributo apurado, e neste passo, o artigo 142 do CTN estabelece que somente se o lançamento tributário respeitar aos ditames legais e as balizas ali previstas é que se pode considerar validamente constituído o crédito tributário.

Garante que, no 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. Disso resulta a invalidade da presente cobrança, por falta de liquidez e de certeza.

Além disso, o lançamento 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 vício de fundamentação e de descrição das infrações supostamente cometidas, o que torna absolutamente inválida a autuação e além disso, a revisão com tais proporções conduz, em verdade, à realização de um novo lançamento tributário, por

não depender de simples ajustes aritméticos, conforme vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça, inclusive por sua Primeira Seção, de acordo com transcrição realizada, o que à luz do princípio da verdade material e da legalidade, evidencia a absoluta invalidade dos Itens 04 e 05 do Auto de Infração.

Aponta, no que toca a tais infrações, que se exige imposto, acrescido de multa e juros, em duas situações distintas, ambas decorrentes da mesma conclusão tirada pela Autoridade Fiscal: a de que a empresa autuada teria omitido entradas e saídas de mercadorias, sendo tal conclusão que representa a base da presente autuação somente possível porque se valeu a Autoridade Fiscal de suposto levantamento quantitativo de estoque, após análise sumária unicamente de dados de arquivos do SINTEGRA. Constatada a suposta diferença, a Autoridade Fiscal veiculou exigência do imposto com base e presunção supostamente autorizada por diplomas infra legais da legislação baiana, conforme o enquadramento legal apontado pelo Auto de Infração, especialmente os artigos 2º e 60 do RICMS, transcritos.

Fala ser cediço em Direito Tributário, as presunções legais poderem ser admitidas, se adequadas ao perfil delineado pelo legislador. Isso porque o lançamento tributário é ato vinculado, nos termos do artigo 142 do CTN. Ocorre que, tratando-se a presunção de figura excepcional, sua admissão impõe a observância estrita dos requisitos a que se condiciona sua aplicação. 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, tendo o próprio legislador se atentou a essa ressalva, traduzida pelos artigos 6º e 7º da Portaria 445/98 (transcritos).

Entende que a presunção não significa um “cheque em branco” dado pelo legislador ao Fisco, diante do fato de que, para aplicá-la, a Autoridade Fiscal deverá percorrer o caminho delineado pela legislação e para se verificar se foram atendidos os requisitos mínimos para a aplicação da presunção, é de 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.

Por outro lado, anota que 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 e nessa esteira, o lançamento tributário tendente a exigir o ICMS com base nessa presunção precisaria provar, incontestavelmente, a entrada de mercadorias não registradas no estabelecimento da Defendente: 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.

O mesmo raciocínio, por certo, se aplica às supostas omissões de saídas. Indaga como provar a ocorrência de entradas de mercadorias sem registro ou, ainda, a saída de mercadorias sem a devida escrituração? E responde: verificando-se os livros onde deveriam, por força de lei, constar tais registros.

Fala que ignorando a sistemática acima descrita, a Autoridade Fiscal, ao pronunciar-se sobre as Infrações 04 e 05, não fiscalizou as entradas e saídas de mercadorias processadas pela Autuada, deixando de provar, assim, o “fato-índice” que legitimaria a presunção em tela, impondo seu afastamento.

Além disso, observa que analisando os dispositivos legais suscitados pela autuação, vê que a aplicação da presunção em que se lastreia o presente caso tem por requisito a análise da escrituração fiscal da Defendente, e o autuante limitou-se a analisar apenas e tão somente os Livros de Inventário e os arquivos do SINTEGRA, omitindo-se quanto à análise dos livros comerciais, fiscais e contábeis da Defendente.

Expõe que no presente caso, o que se tem é que, por referir-se a presunção à movimentação de estoque da Defendente, 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, pois os fatos que se ligam à movimentação de estoque são fatos que dizem respeito à atividade comercial da empresa: a lei parte de dados comerciais para chegar à realidade fiscal e logo, investigação dessa ordem somente se mostraria legítima se apurasse a movimentação de cada item.

Ainda que se admitisse o desprezo do autuante pela coleta do seu histórico comercial, acha indissociável de sua movimentação de estoque, é certo que ao menos os livros fiscais de entrada e saída de mercadorias deveriam ter sido examinados, o que sugere.

Após transcrever os artigos da legislação que teriam embasado a autuação, 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 de Registros de Entradas e de Registro de Saídas previstos, respectivamente, nos artigos 322 e 323 do RICMS/BA, não trouxerem o registro de determinadas mercadorias ou bens.

Entende que ou bem se examina a escrituração veiculada pelo Livro Registro de Entradas e pelo Livro 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, e 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 lavratura da presente autuação, a Autoridade Fiscal tenha se abstido de requerer o acesso às Fichas de Controle de Estoque e aos livros fiscais.

Como consequência direta do desvio de procedimento perpetrado pela Autoridade Fiscal, o que se tem é que, de tal omissão quanto ao exame da documentação pertinente, decorreu verdadeira inversão do ônus da prova em seu desfavor: 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, como por exemplo, Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas e Livro de Apuração e, se esta indicar a omissão suspeitada, só depois aplicar a presunção legal.

Copiando o teor do código Tributário do Estado da Bahia, fala que o exame da legislação em vigor revela não existir previsão para a inversão do ônus da prova para a constituição do crédito tributário. No caso de presunção legal, cabe ao fisco provar a ocorrência das condições impostas pela legislação para legitimar a presunção, e ademais, o Auto de Infração deve ser cancelado também em virtude do cerceamento que, do desvio de procedimento, impingiu-se ao direito de defesa, decorrendo o mesmo da manobra sutil por meio da qual o autuante passa 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.

E para que 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 estivesse sendo imputada. Todavia, a desconexão verificada por força do desvio de procedimento prejudica qualquer análise racional deste e, por consequência, praticamente inviabiliza a elaboração de uma defesa plena, nos termos do artigo 123 do Código Tributário da Bahia, o qual embasa pedido de cancelamento do lançamento, dado o vício insanável que atinge, nessa parte, a autuação.

Abordando a infração 08, a mesma também é improcedente, na medida em que não cometeu a infração prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei Estadual 7.014/96, sendo expresso no próprio lançamento que não houve a falta do pagamento do ICMS devido por antecipação, relativamente a operações interestaduais com destino ao estabelecimento autuado. Na verdade, o que houve foi o recolhimento antecipado, no mês de emissão das Notas Fiscais pelos estabelecimentos remetentes, ao invés de o seu 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. Assim, o mesmo também deve ser cancelado, na medida em que não cometeu a infração, pois 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.

Na verdade, garante ter havido o recolhimento antecipado, no mês de emissão das Notas Fiscais pelos estabelecimentos remetentes, ao invés de o seu 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, fato reconhecido pelo autuante ao descrever a suposta infração, além do que, sequer se cogitou de aproveitamento indevido de créditos da antecipação e, também, identificou o Fisco que as saídas foram devidamente tributadas.

É o que se observa das planilhas ora anexadas no 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, padecendo a autuação de erro de direito, que é insanável, pois a suposta infração jamais se materializou.

Em relação à infração 09, assevera também padecer 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 praticadas foram realizadas de acordo com as práticas lícitas e notoriamente conhecidas do mercado varejista de peças de vestuário, notadamente as promoções de queimas de estoques em momentos próximos às trocas de coleções.

Esclarece que, em momento algum, foram confrontados os números de unidades de mercadorias objeto de entradas (aquisições) e o número de unidades de mercadorias saídas (vendas), sendo desse modo, controverso que todas as operações praticadas durante o período da autuação fiscal foram regularmente informadas na Escrituração Fiscal Digital do ICMS, Livro de Registro de Entradas e de Saídas e Livro de Registro de Apuração do ICMS. Em outras palavras, o Item 09 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). Nesses casos, inclusive para se 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 artigo 334, inciso I, do CPC aplicável ao caso concreto.

Portanto, na sua visão, 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 atua no setor de vestuário, sujeito às sazonalidades do mercado – conforme as datas especiais – e das coleções, sendo que, especialmente em relação a essas, 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.

Esclarece fazer parte da estratégia comercial, assim, praticar determinada margem, mais substancial, no início das estações, investindo em liquidações progressivas até a chamada queima de estoque, em que se vislumbram, sim, situações em que os preços praticados podem atingir patamares inferiores ao custo, sendo 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.

Por outro lado, anota ser 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, sendo, exatamente esse o caso das operações referente ao Item 09, que encontra nesse ciclo comercial a legítima justificativa quanto à redução de preços.

Reitera que não há qualquer ilegalidade na conduta descrita, posto não ser proibida a prática de liquidações; ao contrário, o artigo 170 da CF/88 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. Sobre o tema o STJ, inclusive, reconheceu o direito à manutenção de créditos de entrada mesmo nos casos de venda com prejuízo, consoante decisão colacionada.

Fala 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. A postura adotada na presente autuação implica intervenção indevida, ilegal e injustificada na esfera patrimonial e comercial dos particulares, sem autorização constitucional, e 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.

Pontua convicção acerca da higidez de sua conduta que a tudo escrutarou fielmente ao 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. Além disso, aponta que a acusação vem lastreada em dispositivos que se referem a contribuintes que, de forma indevida e injustificada, escriturem todas as suas operações com valor inferiores ao preço corrente das mercadorias – o que, definitivamente, não é o caso presente, sendo a leitura dos mesmos suficiente para evidenciar a absoluta inaplicabilidade do arbitramento promovido pela Fiscalização, na medida em que 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 de impossibilidade de apuração dos valores tributáveis e muito menos de informações não apresentadas à Administração Tributária, e os valores das operações praticadas 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 (isto é, o encalhe de mercadorias).

Cita como exemplo, que para o produto “REGATA DRAPEADA EM MALHA” (código 101010015), houve as seguintes operações no ano de 2010, todas devidamente informadas:

FILIAL	TICKET	DATA_VENDA	PRODUTO	COR	1	PRECO LIQUIDO
SAL018	4202729	04/03/2010	101010015	16	1	89,00
SAL018	11155335	11/03/2010	101010015	16	1	89,00
SAL018	13135710	13/03/2010	101010015	16	1	89,00
SAL018	13165929	13/03/2010	101010015	16	0	89,00
SAL018	13193928	13/03/2010	101010015	16	0	89,00
SAL018	13203806	13/03/2010	101010015	16	1	89,00
SAL018	28173713	28/03/2010	101010015	16	1	89,00
SAL018	2181831	02/05/2010	101010015	16	1	89,00
SAL018	23121515	23/06/2010	101010015	16	1	53,40
SAL018	23163715	23/06/2010	101010015	16	1	53,40
SAL018	25173740	25/06/2010	101010015	16	1	53,40
SAL018	25175239	25/06/2010	101010015	16	1	53,40
SAL018	26133117	26/06/2010	101010015	16	0	53,40
SAL018	26133117	26/06/2010	101010015	16	1	53,40
SAL018	1144109	01/07/2010	101010015	16	1	53,40
SAL018	1190322	01/07/2010	101010015	16	1	53,40
SAL018	19142739	19/07/2010	101010015	16	1	29,00

Nota que a redução do preço de venda ocorreu a partir de 23/06/2010, o que coincide com o período de troca de coleções da época. Nesse período, passou a praticar operações com preços inferiores a fim de evitar perdas.

Além disso, menciona que para o produto “CAMISA BODY COM BABADOS” (código 101030055), houve as seguintes operações no ano de 2010, todas também devidamente informadas:

FILIAL	TICKET	DATA_VENDA	PRODUTO	COR	1	PRECO LIQUIDO
SAL018	15104758	15/03/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	15144820	15/03/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	20144740	20/03/2010	101030055	2	0	189,00
SAL018	20144740	20/03/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	20155645	20/03/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	21175824	21/03/2010	101030055	2	0	189,00
SAL018	21175937	21/03/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	28152455	28/03/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	18180659	18/04/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	22193431	22/04/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	25195920	25/04/2010	101030055	2	1	189,00
SAL018	22110615	22/06/2010	101030055	2	0	113,40
SAL018	22124920	22/06/2010	101030055	2	1	113,40
SAL018	26122923	26/06/2010	101030055	2	0	113,40
SAL018	26124347	26/06/2010	101030055	2	1	113,40
SAL018	26155358	26/06/2010	101030055	2	1	113,40
SAL018	30155355	30/06/2010	101030055	2	1	113,40

Para esse produto, a redução do preço de venda também ocorreu a partir de junho de 2010, mais precisamente a partir de 22/06/2010, o que coincide com o período de troca de coleções da época. Nesse período, a Defendente passou a praticar operações com preços inferiores a fim de evitar perdas. Faz o mesmo para outros produtos que menciona.

Por outro lado, indica que a planilha fiscal contém indicações e dados que evidenciam inexatidões, como, por exemplo, as entradas referentes à seguinte mercadoria:

A	B	C	D	E	F	G	H
1	SHOULDER INDUSTRIA E COMERCIO DE CO						
2	43.470.566/0020 - 52						
3	I ESTADUAL 074.074.254						
4	Ave T. Neves, Setor Coml 2012 Shopping Salvador						
5	Período: 2010 - 01/01/2010 a 31/12/2010						
6	PREÇO MÉDIO - ENTRADAS						
7	Cod. Produto	Descrição do Produto	Mod	Qtde	Val. Produto	Pçô Médio Entradas	
06	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA		17	1.297,10	76,30	
07	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA		5	381,50	76,30	
08	101010030	208 BLUSA AMPLA EM MALHA TIBETINV2010		1	109,00	109,00	
542							
543							
544							
545							

Primeiramente, se tomados os valores apontados pelo próprio fiscal, o preço médio de entradas não é de R\$ 76,30. As saídas, ademais, foram assim descritas pela Fiscalização, segregadas por mês:

A	B	C	D	E	F	G	
	SHOULDER INDUSTRIA E COMERCIO DE CO						
	43.470.566/0020 - 52						
	I ESTADUAL 074.074.254						
	Ave T. Neves, Setor Coml 2012 Shopping Salvador						
	Período: 2010 - 01/01/2010 a 31/12/2010						
	PREÇO MÉDIO - SAÍDAS						
4	Cod Reg Ecf Resumo	Mês / Ano	Cod.Prod.	Descrição	Qtde	Val. Produto	PM Saídas
5	19	2010/06	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	3	212,54	70,85
6	6045	2010/03	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	2	218,00	109,00
7	5577	2010/02	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	14	1.526,00	109,00
8	5578	2010/02	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	1	109,00	109,00
9	7259	2010/05	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	3	316,10	105,37
0	6614	2010/04	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	1	103,55	103,55
1	6615	2010/04	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	1	103,55	103,55
0							
1							

Ocorre que, ao apurar a suposta margem de valor agregado, ao invés de calcular a média do valor das operações de saídas (raciocínio adotado na autuação), foi aplicado o maior valor de venda no semestre fiscalizado. Com isso, foram desconsideradas as variações justificadas de preços de mercadorias, decorrentes de trocas de coleções, e não se adotou o valor médio de saídas.

Se tivesse sido considerado o valor médio das operações de todo o semestre, o Fisco teria obtido um valor total de R\$2.588,74, que, dividido por 25 itens, geraria o valor médio de operações de R\$103,55. As entradas apontadas pelo Fisco totalizaram R\$1.787,60, relativamente a 23 itens, o que implica um valor médio de R\$77,72.

Conclui que, mesmo com os descontos concedidos em determinadas situações, o valor médio das saídas, de R\$ 103,55 (obtido a partir dos dados considerados pelo Fisco) é superior ao valor médio das entradas, de R\$77,72 (considerando-se, igualmente, os dados apresentados pelo próprio autuante, sendo tal procedimento é verificado também em relação outra mercadoria mencionada, da mesma forma, como exemplo.

Destaca ocasiões em que são concedidos descontos extraordinários a determinados clientes, seja pelo volume de compras, seja por motivos comerciais outros. 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 é assim que o STJ já se manifestou no sentido de que as vendas com prejuízo não podem ser consideradas, de imediato, como operações irregulares.

Ou seja: mesmo que 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, estando demonstrado que os preços praticados 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 que se falar, no caso concreto, de omissão entradas ou de saídas nem mesmo de aplicação de preços irregulares, devendo ser cancelado o Item 09 do Auto de Infração.

Além disso, esclarece ter constatado 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, trazendo como exemplo, para a Planilha 12, relativamente à mercadoria “CIGARRETE DE CREPE” (Código 122082301) é indicado como preço unitário de entradas (“Pço Unit ENTRADAS”) o valor de R\$ 339,00.

PLANILHA 12

ICMS DEVIDO POR SAÍDAS via ECF com MVA ZERO ou NEGATIVO - 2012

ICMS DE VENDA POR SAÍDAS via ECF com MVA ZERO ou NEGATIVO - 2012										
Cod.Prod. (1)	Descrição (2)	Qtde (3)	Val Total Produto (4)	Pço. Unitário SAÍDAS ECF (5)	Pço Unit ENTRADAS (6)	MVA Apurado	Pço Unit de Saída c/ MVA Apurado (7)	Total Prod c/MVA Deduzido a BC Anterior (8)	Dif ICMS	MVA
122082301	CIGARRETE DE CREPE	1	339,00	339,00	339,00	0,0%	585,37	246,37	41,88	0,727
122082301	CIGARRETE DE CREPE	16	5.322,30	332,64	339,00	-1,9%	585,37	4.043,69	687,43	0,727

Para se obter o valor de R\$339,00, afirma ter sido considerada apenas uma operação com a mercadoria do código 122082301, sendo que referida operação foi uma transferência entre lojas da mesma empresa, o que justifica um valor superior, sendo desconsiderados os valores de entradas de outras 16 mercadorias do mesmo código 122082301, recebidas de seu estabelecimento

industrial, com preço unitário de R\$237,30 cada, que, inclusive, constam nas planilhas que acompanharam os relatórios fiscais enviados antes da lavratura do Auto de Infração, e caso tivessem sido consideradas todas as 17 dezessete operações, o valor médio de entrada seria de R\$243,28:

PREÇO MÉDIO ENTRADAS

Cod. Produto		Descrição do Produto	Med	Qtd	Val. Produto	Pço Médio Entradas
122082301	794	CIGARRETE DE CREPE	UN	1	339,00	339,00
122082301		CIGARRETE DE CREPE	UN	16	3.796,80	237,30
						Preço Médio
						243,28

O mesmo pode ser verificado em relação outra mercadoria que menciona e calcula o preço, o que o leva à conclusão de que deve, ao menos, ser revisado o valor médio de entradas das mercadorias e aplicados os valores pertinentes, sob pena de ocorrem distorções injustificadas, sendo as cobranças nulas, por falta de liquidez, certeza e exigibilidade (artigo 204 do CTN, artigos 586 e 618, inciso I, do CPC, e artigo 3º, “caput”, da Lei nº 6.830/80) e afronta ao princípio da legalidade tributária (art. 142 do CTN), considerando todos os elementos e critérios previstos na legislação, já que não se conformam às normas gerais e abstratas pertinentes.

Passa, a seguir, a falar acerca da liquidez e certeza do crédito constituído, relacionados à quantificação do montante de tributo apurado, o qual, garante, não foi observado, bem como 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. Disso resulta a invalidade da presente cobrança, por falta de liquidez e de certeza, e a revisão com tais proporções conduz, em verdade, à realização de um novo lançamento tributário, por não depender de simples ajustes aritméticos, conforme vem decidindo o STJ, através das Ementas já transcritas.

Nota que o STJ não admite a retificação de equívocos de tal magnitude sequer por intermédio de retificações de Certidão de Dívida Ativa. Aplicando tais noções ao caso concreto, é inequívoco que o Auto de Infração ora questionado, que claramente veicula exigência ilíquida e incerta e que não pode ser sanado ou emendado, muito menos por esse Órgão Julgador administrativo.

Por outro lado, também entende inválida a infração 11 do Auto de Infração, seja por absoluta falta de fundamentação e comprovação das infrações a ele relacionadas, seja porque não ocorreram as alegadas divergências de códigos de mercadorias apontadas pela Fiscalização, na medida em que houve nítido erro de direito, seja pelo fato de o dispositivo legal geral e abstrato tratar 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.

Ademais, vislumbra que todas as multas aplicadas no caso concreto são inválidas, por falta de razoabilidade e proporcionalidade, bem como por possuírem inválido caráter confiscatório, devendo, portanto, ser afastadas ou reduzidas a patamares juridicamente válidos, de acordo com diversas decisões do STF sobre o tema.

Observa que a Fiscalização incorreu em erro de direito, também relativamente a esta infração, na medida em que o suporte fático por ela invocado não se amolda à hipótese do antecedente normativo, diante do fato de que o dispositivo legal pressupõe um único código para mais de uma mercadoria. Por outro lado, de forma equivocada, o autuante alegou a ocorrência de fatos referentes à situação oposta, isto é, uma única mercadoria para mais de um código.

Destaca que a acusação possui tais contornos e decorre, exclusivamente, da improcedente subsunção de tais fatos (uma mercadoria, mais de um código) à norma geral e abstrata aplicada (um código, mais de uma mercadoria).

Além disso, a penalidade aplicada corresponde a supostas 20 (vinte) irregularidades por ano fiscalizado, de modo que a quantificação da multa ou mesmo a sua fundamentação não podem ser alteradas, em respeito aos artigos 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 227 do extinto Tribunal

Federal de Recursos (STJ, Recurso Especial nº 1.130.545/RJ), é vedada a modificação dos critérios jurídicos originários de todo e qualquer lançamento tributário.

Nesse sentido, explica estar a aplicação de penalidades pecuniárias submetida ao princípio da legalidade estrita, que rege o Direito Tributário, sendo o erro de direito decorrente 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 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 artigos 145 e 146 do CTN vedam, por completo, a revisão dos critérios jurídicos originariamente adotados em exigências fiscais fulminadas por erro de direito. Referidos dispositivos possuem o seguinte conteúdo:

Frisa que a Primeira Seção do STJ decidiu nesse sentido, sob o rito do artigo 543-C do CPC (Recursos Repetitivos), no julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, validando a Súmula nº 227 do extinto TFR, consoante transcrição.

Ademais, 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 (artigo 142 do CTN) e em respeito aos primados da segurança jurídica e estabilidade do Direito, como decidiu a Primeira Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.303.543/RJ, transscrito em trechos.

O Item 11 da autuação também é inválido, na sua ótica, 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, sendo a gravidade da situação evidenciada pelo teor da descrição da infração, em que foi alegada a ocorrência de irregularidades significativas que, todavia, sequer foram explicitadas ou justificadas, sendo que o lançamento nos termos em que 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 (o que sequer seria possível).

Aduz que nos termos dos artigos 123, 129, § 1º, inciso III, 130, incisos I e II, da Lei Estadual 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, sendo tais dispositivos compatíveis com os primados da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos nos artigos 5º, incisos II, LIV e LV, 37, “caput”, e 150, inciso II, da CF88, artigo 97, VI, do CTN.

No mesmo sentido, os artigos 3º e 142 do CTN estabelecem ser obrigatoria 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, o que 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 artigo 108, § 1º, do CTN.

Lembra os pressupostos do processo administrativo, e entendimento doutrinário a respeito.

Argumenta 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, competindo ao Fisco comprovar os fatos que justificam toda e qualquer autuação fiscal e, mesmo no caso da aplicação de presunções em matéria tributária, dos fatos ou indícios que a autorizam, conforme bem expõe a doutrina que transcreve.

Após analisar o teor do artigo 142 do CTN, conclui que 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 caso concreto, de modo que, também por essas razões, entende deva ser cancelado o Item 11 do Auto de Infração.

Destaca, de igual forma, em atenção ao princípio da eventualidade, que as multas aplicadas no presente caso não devem prevalecer. No caso, foram aplicadas multas de 100% (cem por cento) e de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto exigido, bem como de 60% (sessenta por cento) do crédito fiscal glosado.

Determina o artigo 150, inciso IV, da CF/88 que é vedado, à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Diante desse dispositivo, diversas discussões foram iniciadas a fim de investigar se a tal vedação poderia ser estendida às multas exigidas no âmbito de uma relação jurídica tributária, tendo o STF se manifestado positivamente, ou seja, o princípio do não confisco deve ser aplicado às multas tributárias, de acordo com as decisões colacionadas em trechos.

Entende não pode a Fiscalização Estadual lavrar o Auto de Infração e aplicar ainda multas de 100% (cem por cento) ou 60% (sessenta por cento) do valor do imposto exigido nem de 60% (sessenta por cento) do crédito fiscal, sob a pena inclusive de tal ato administrativo vir a ferir o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Nesse sentido, traz texto doutrinário a respeito, ressaltando que o STF tem considerado razoáveis percentuais que variam entre 20% e 30% do débito tributário, como dão conta as decisões proferidas nos processos que relaciona, estando demonstrada 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 artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, e inaceitável em um Estado de Direito, devendo ser desconstituído esse montante decorrente do Auto de Infração lavrado.

Requer seja conhecida e acolhida a Defesa, com o cancelamento integral da exigência consubstanciada no Auto de Infração, reiterando seu 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, além de protestar pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela sustentação oral de suas razões, e, ainda, que as publicações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas, no nome dos profissionais que subscrevem a peça, no endereço indicado.

Informação fiscal prestada às fls. 501 a 517 pelo autuante argumenta, após breve relato dos fatos, que o contribuinte foi inicialmente intimado a apresentar livros e documentos fiscais em 09/09/2014 (fl. 38), quando foi formalmente informado dos procedimentos de fiscalização que se iniciavam. Em 28/10/2014 (fl. 39) fez-se necessário a reiteração, de modo formal, em razão do atendimento parcial da intimação inicial e do ignorar as solicitações efetuadas via e-mail.

Novas intimações, notificações e solicitações foram efetuadas e parcialmente atendidas através e-mails, em razão dos 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 (como exemplo ver fls. 343 a 346).

Ainda através e-mail de 06/11/2014 (fls. 347 e 348) foram remetidos todos os relatórios e planilhas relativos às inconsistências detectadas, inclusive os relativos à Auditoria de Estoque, sendo que tais documentos enviados, no padrão Word ou Excel continham a identificação das irregularidades constatadas, a mecânica de cálculos dos valores considerados devidos, assim como as infrações cometidas, sendo necessário solicitar de modo insistente a confirmação do recebimento do e-mail e dos relatórios até a formal ciência do recebimento (fls. 350, 353, 357).

Após historiar todo o processo de discussão travado antes da lavratura do Auto de Infração, inclusive dúvidas do contribuinte acerca de procedimentos por ele adotados, tendo havido flexibilização dos prazos, o encaminhamento prévio de todos os relatórios e demonstrativos gerados para cada infração, desde o dia 06/11/2014, e prestados todos os esclarecimentos demandados pelos prepostos do contribuinte, até que 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.

A seguir, faz breve histórico das atividades do contribuinte, e o fato de sempre apresentar saldo credor no Livro de Apuração do ICMS, sendo que alguns indicadores de desempenho e comportamento das operações comerciais suscitarão atenção e necessidade de verificações, conforme explicitado no relatório de fiscalização (fl. 33 a 36), assim como pelos indicadores apresentados em planilha apensada na fl. 37.

Destaca que a MVA média identificada no ano de 2010 foi da ordem de 0,76, ou seja, o Preço Médio de Saída aponta para um percentual de 176% sobre o Preço de Entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada. Para blusas, bolsas e acessórios o MVA padrão utilizado foi de 233,3%, ou seja, foi aplicado um fator igual a 3,333 sobre o preço de entrada de tais itens.

Indica que a MVA média no ano de 2011 foi da ordem de 1,511 ou seja, o Preço Médio de Saída aponta para um percentual de 251% sobre o Preço de Entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada. No ano de 2012 foi da ordem de 0,901, ou seja, o Preço Médio de Saída teve um ajuste de 191% sobre o Preço de Entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada, conforme indicação de fl. 37.

Aponta o fato do 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 subsequente, sendo que situação semelhante foi detectada na unidade Shopping Barra, onde foi auditado o ano de 2012, tendo o estabelecimento também apresentado saldo credor no Livro de Apuração do ICMS, e uma das possíveis explicações para o saldo credor pode estar correlacionado aos valores apurados e detalhados que levaram a infração 09 pode ser constatado, verificado por item a item no arquivo padrão Excel “1 Shoulder SSA Shopping 2010 Itens ECF MVA Negativo” que contém 7 (sete) planilhas desdobrando os procedimentos de identificação, apuração e exigência do ICMS devido. Para cada exercício há um arquivo identificando o respectivo exercício, cada um dos arquivos contendo 7 (sete) planilhas.

Aponta, ainda, a peculiaridade apresentada pelo contribuinte que tem como principal fornecer no exercício fiscalizado uma Filial (Unidade industrial CGC nº 43.470.566/0025-67) localizada no Estado do 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.

Os valores restantes referentes às entradas também foram fruto de Transferências entre filiais localizadas no Estado da Bahia. Desse modo, toda a mercadoria comercializada tem como origem a matriz ou filiais do grupo Shoulder.

Assevera haver sutil 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.

Abordando agora os argumentos defensivos, considera que algumas delas já foram apresentadas na peça de defesa enviada via e-mail em 01/12/2014 e 08/12/2014, como já mencionado no tópico anterior e objetos de refutação ponto a ponto.

Quanto a Infração 02, aduz que o sujeito passivo reconhece que não procedeu como dispõe a legislação, ainda que sinalizando o não cumprimento de um aspecto de formalismo. Não apensa ao PAF qualquer elemento ou evidência que possibilitasse a comprovação das efetivas devoluções, sendo que a alegação de que as notas fiscais de Entradas foram efetivamente emitidas e escrituradas não configura a efetiva devolução das mercadorias.

Diz que um contribuinte de tamanho porte econômico, que demonstra conhecer a legislação, não pode alegar e defender a não observância da legislação, independe de sua concordância ou não com o dispositivo em questão. Há a configuração do cometimento de uma infração, fruto da

ausência dos elementos de demonstração das devoluções, com a observância à legislação do ICMS.

Destaca o procedimento adotado pelo contribuinte ao apresentar as Notas Fiscais requeridas do exercício fiscalizado. Foi constatado, a não presença 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, nada informou, alegou sequer providenciou a apresentação das referidas notas fiscais.

Além da não apresentação das notas fiscais, destaca que jamais houve menção ao documento fiscal originário (Cupom Fiscal), que deve ser anexado o Cupom Fiscal original ou Xerox 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.

Confirma a existência de irregularidade, de uma infração prevista na legislação do ICMS-BA, nesse sentido advoga a manutenção da cobrança da infração tipificada, as alegações de defesa evidenciam a inobservância dos dispositivos legais.

No tocante à infração 03, após exame dos elementos apontados pelo contribuinte, foi verificada a procedência das alegações e argumentos apresentados, ainda que modo “amostral”. Desse modo, a infração não permanece.

Quanto as Infrações 04 e 05, que se reportam a Omissões de Estoques, argumenta que o contribuinte teceu um conjunto de comentários, arguindo o direito de defesa por todos os meios de prova admitidos em Direito e fazendo menção dos Livros Fiscais apensados a Defesa, ignorando que os mesmos já fazem parte do PAF como elementos de prova acerca da existência de irregularidades

Fala que ao aglutinar as infrações, a intenção seria de confundir e descharacterizar os levantamentos produzidos sem a devida análise dos mesmos e sua refutação. 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.

Fala que alguns indicadores, fruto das análises iniciais levam a essa inquietante situação, afinal um contribuinte que apresenta uma MVA médio identificado no ano de 2010 da ordem de 0,76, estando o Preço Médio de Saída a expressar um percentual de 176% sobre o Preço de Entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada. Para blusas, bolsas e acessórios o MVA padrão utilizado foi de 233,3 ou seja, foi aplicado um fator igual a 333,3% sobre o preço de entrada de tais itens.

Já no ano de 2011 o MVA médio identificado foi da ordem de 1,511. Portanto, o Preço Médio de Saída aponta para um percentual de 251% sobre o Preço de Entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada. Por fim, no ano de 2012 foi da ordem de 0,901, ou seja, o Preço Médio de Saída teve um ajuste de 191% sobre o Preço de Entrada, com variações a depender do tipo de peça comercializada (ver pág. 37 do PAF).

Questiona como ser possível a um contribuinte com MVA dessa ordem, comprehensível em razão do público-alvo da empresa, ao longo de três exercícios, apresentar saldo credor na conta corrente do ICMS? Como entender e explicar tal discrepância, diante dos números e valores identificados na auditoria?

Expressa que uma das possíveis explicações parciais, pode decorrer da constatação de que todas as aquisições ou entradas de mercadorias do contribuinte, são fruto de transferências da unidade fabril no estado do Mato Grosso ou da Matriz no estado de São Paulo, ou seja, todas as mercadorias são de fabricação própria ou adquirida pela Matriz e transferidas para a filial, sendo o perfil dos clientes diferenciado, considerando os preços praticados, tendo um público consumidor, que segundo algumas categorizações, podem ser considerado classe média alta,

com poder aquisitivo elevado. E ainda assim, as vendas não conseguem minimamente gerar saldo devedor na Apuração do ICMS?

Inevitavelmente, fez-se necessária a execução dos roteiros de Auditoria de Estoques, que exigiu a superação de um conjunto de dificuldades preliminares para as verificações necessárias. Uma delas, o fato do contribuinte adotar como prática o cadastramento de códigos diferentes para a mesma mercadoria, ou seja, para a mesma descrição de um item de mercadoria foi cadastrado um código para as operações nas Entradas e outro para as operações de Saídas, inclusive via ECF, 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 nas datas já mencionadas anteriormente, estando no CD-ROM de fiscalização e que se tem o “espelho” das respectivas planilhas apensadas a presente informação fiscal para cada um dos exercícios auditados.

Expõe 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, sendo tal procedimento recorrente na outra unidade auditada em três exercícios fiscais, ou seja, tratou-se de uma ação consciente e voltada para dificultar e impedir a realização de qualquer verificação de estoques via arquivos magnéticos, ECF, notas fiscais eletrônicas.

Esclarece que procurou contornar o impedimento criado de modo proposital pelo contribuinte e que levou a imposição de multa formal na infração 11 em todos os exercícios. Quando examinado o relatório 707, “Demonstrativo da Apuração das Omissões”, de cada um dos anos verifica a existência de até mais de três Códigos para itens de mercadorias com descrição idêntica.

Relembra que a análise levou a inferir que tal procedimento além de incorreto e passível de penalidade, intencionava o impedimento da realização da Auditoria de Estoques e ao se examinar o relatório 707 para o ano de 2011, se verifica a existência de um quantitativo de 4.914 itens cadastrados como mercadorias, desse total 1.207 se distinguiam de códigos idênticos com descrição idêntica apenas pela inclusão da letra “P” “M” ou mesmo “.”, seja no início, meio ou ao final do Código.

Explica que outro expediente adotado foi à adoção de Códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde nove dígitos até Códigos com treze dígitos, tendo sido gerado arquivo Excel “707 Demonstrativo Omissões 2011 VFinal 1” contendo 3 (três) planilhas onde se procurou superar os impedimentos criados. A Planilha “Omiss Est 2011 V1” efetua a transposição do “relatório 707” Demonstrativo da apuração das omissões.

Já a Planilha “Omiss Est 2011 V2” efetua a exclusão das letras “P” presentes nos Códigos, assim como uniformiza o Código com no máximo 9 (nove) dígitos. A última “Planilha Omiss Est 2011 VFinal” efetua a sub totalização 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.

Esclarece que tal procedimento permitiu superar as ações claras e direcionadas do contribuinte para impedir a verificação da movimentação de mercadorias, o que levou às diferenças apresentadas as quais não foram objeto de questionamento ou esclarecimentos por parte do contribuinte, de modo claro, consistente e detalhado, nas duas peças apresentadas nos dias 01 e 08 de dezembro de 2014.

Nos seus esclarecimentos, ao fazer menção a Auditoria de Estoques, o contribuinte afirma que “...em momento algum, foram confrontados os números de unidades de mercadorias objeto de entradas (aquisições) e o número de unidades de mercadorias saídas (vendas)” afirmação dúbia e que ignora os 13 (treze) outros relatórios que subsidiaram de modo detalhado a Auditoria de Estoques (fls. 366 a 373 do PAF), tendo procurado, ao seu entender, se eximir de confrontar os relatórios, optando por afirmações de natureza genérica.

Reafirma que o contribuinte adotou para impedir ou dificultar a realização de qualquer procedimento de auditoria Códigos para os itens de mercadorias 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.

Quanto a Infração 05, qual seja as entradas maiores que as saídas de mercadorias, nos exercícios de 2010 e de 2012, semelhante prática foi detectada agora com Entradas acima das Saídas, uma possível explicação seria a geração de saldo credor de ICMS, ou o não pagamento de ICMS Normal.

Acredita que a certeza da impossibilidade de apuração da movimentação de itens de mercadorias, fruto da adoção de códigos diferentes, aliado ao controle na emissão de notas fiscais eletrônicas, sempre pela Matriz (os colaboradores da empresa, funcionários da Unidade Salvador Shopping informaram, que não emitem notas fiscais, quando necessário, a informação é passada a Matriz, que adota os procedimentos necessários) levou aos descuidos e descontroles objeto de análise e comprovação mediante os relatórios e planilhas desenvolvidas.

Fala que a prática de cadastramento de Códigos diferentes para a mesma mercadoria, gera um sem número de problemas, o próprio controle e acompanhamento dos ajustes ou adequações visando o não recolhimento de ICMS Normal não é simples, mesmo com a facilidade das notas fiscais eletrônicas, e ao examinar os relatórios iniciais “707 Demonstrativo da Apuração das Omissões” para os anos de 2010 e 2012 verifica a permanência da prática de inúmeros Códigos de mercadorias, inclusive até mais de três para itens de descrição idêntica. No mencionado demonstrativo, de um quantitativo de 2.242 Itens com diferenças, 878 se distinguiam de Códigos idênticos com descrições idênticas que se diferenciavam pela inclusão da letra “P” no início do código. Outro expediente adotado foi à adoção de códigos com diferentes quantidades de dígitos, desde nove dígitos até treze.

Garante ter produzido dois arquivos Excel “707 Demonstrativo Omissões 2010 VFinal 1” e “707 Demonstrativo Omissões 2012 VFinal 1” contendo cinco planilhas onde procurou superar os impedimentos criados com códigos distintos. Os procedimentos foram idênticos aos adotados para o ano de 2011 sintetizado na infração anterior, uma vez que a prática adotada pelo contribuinte para impedir a Auditoria de Estoques foi da mesma ordem e natureza.

Da mesma forma, não houve nos esclarecimentos prestados nos dias 01/12/2014 e 08/12/2014, de modo claro e fundamentado, qualquer menção ou reconhecimento da irregularidade do procedimento, por razões que assegura incomprensíveis.

Explica que a última Planilha “Omis Estoque 2012 VFinal” apura o sub total dos itens cujos códigos foram padronizados com nove dígitos, para em seguida totalizar as quantidades de movimentação identificando a diferença predominante de Entradas ou de Saídas, salientando que, semelhante ao verificado no ano de 2011, o procedimento de padronizar em nove dígitos, nos exercícios de 2010 e 2012 não foi prejudicial ao contribuinte, muito pelo contrário, possibilitou que códigos cujos nove dígitos iniciais, que eram iguais, pudessem ser aglutinados, compensando-se possíveis diferenças nas Entradas ou nas Saídas a partir da sub totalização.

Salienta, mais uma vez, que o mesmo procedimento foi adotado pelo contribuinte na Unidade Shopping Barra auditada no exercício de 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.

Na sua peça de defesa apresentada em 19/02/2015 sobre as Infrações 04 e 05, cujas alegações de defesa estão nos tópicos 62 a 124 presentes nas fls. 406 a 429, o sujeito passivo efetua afirmações inverossímeis, evidenciando o desconhecimento dos procedimentos de auditoria adotados, detalhados e informados ao contribuinte desde a primeira remessa dos relatórios, com destaque a partir do tópico 69, aponta que foram ignorados os valores relativos ao Estoque Inicial, subsidiando tal afirmação com a transposição presente nas fls. 407 a 415 de partes de uma planilha, sem se dar ao trabalho de mencionar sua origem, assim como, o exercício a que se refere, evidenciando fragilidade e descuido na fundamentação do que pretende defender.

Ao contrário do que afirma a defesa, durante a realização da auditoria, mesmo quando o contribuinte não apresentou os dados relativos ao Estoque Inicial de mercadorias, informando-os nos Arquivos Magnéticos (AM-SINTEGRA) com evidente tentativa de omitir ou gerar informações com inconsistências, acreditando para dificultar a auditoria de estoques, sendo o trabalho realizado através das planilhas geradas presentes nos autos, apensadas em DVD, em face da quantidade e volume de informações produzidas, de modo detalhado e didático resgatou tais informações (quantitativo do estoque inicial, criando uma coluna específica para apontar os dados não informados e resgatados, a partir do Livro de Inventário inicial de cada um dos exercícios fiscalizados.

Quanto às afirmações dos tópicos 70 a 75 (fls. 415 a 418), novamente assevera desconhecimento ou não informação dos procedimentos de auditoria adotados, incorrendo o contribuinte no reconhecimento do cometimento da irregularidade apontada na Infração 11, qual seja o uso de códigos diferentes para a mesma mercadoria).

Explica a razão pela qual aparecem dois códigos (pág. 416 a 418), como fruto do trabalho preliminarmente efetuado de uniformizar em 9 (nove) dígitos para efeito dos levantamentos produzidos. O expediente adotado pelo contribuinte foi utilizar Códigos com nove a treze dígitos e assim dificultar, confundir qualquer verificação, lembrando que foram utilizados pelo contribuinte códigos diferentes nas entradas e nas saídas, um desses expedientes era o uso de Códigos com tamanhos diferentes.

Indica que como pode ser verificado há uma linha final com o título “Dados agrupados: ”, ou seja, há um sub totalização dos itens, de modo a ser, frisando mais uma vez, menos danoso ao contribuinte, à medida que leva a uma ponderação de diferenças de um conjunto de itens. A peça de defesa efetua uma análise parcial e evidencia desconhecimentos dos procedimentos fiscais.

Os tópicos 76 a 124 buscam desqualificar a autuação, recorrendo a trechos de legislação chegando ao uso de alegações de que houve cerceamento de defesa (ver tópicos 114 a 123). O que se mostra um equívoco considerando as datas e etapas observadas na fiscalização, assim como a flexibilização de prazos e prévio conhecimento das infrações e irregularidades.

Faz menção ao fato da defesa abordar ainda como elemento de 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 (tópicos 99 a 108). Ignora o conteúdo da própria autuação, onde cópias dos livros fiscais são partes integrantes para comprovação das irregularidades apuradas.

Quanto a alegação feita no tópico 81, para arguir a fragilidade da fiscalização, de que não se debruçou sobre a “Ficha de Controle de Estoque de cada produto”, demonstra preocupação o ato de efetuar alegações sem se dar conta do que se está a afirmar, sem sintonia com os documentos fiscais, os procedimentos observados na fiscalização, dos documentos apensados ao auto de infração, a exemplo de relatórios, de notas fiscais, de arquivos eletrônicos, fazendo menção de algo que já não mais existe, nem mesmo, nas instalações e escritórios do contribuinte.

Aproveita o ensejo para esclarecer 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_omissao_entrada_2010_e_2012” e “712_Rpt_movimentacao_dos_produtos_com_omissao_saídas_2010_e_2012” estando tais relatórios relacionados nos emails enviados, assim como no CD-ROM que contém todo o material utilizado e gerado na auditoria.

Fala ter disponibilizado ao contribuinte em arquivo padrão Excel, 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.

Menciona o fato de que, após o prazo legal de 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 um item no valor de R\$ 38,90 para solicitar a impugnação da infração, reforçando a afirmação de que o contribuinte não apensa 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 processo.

Pede a manutenção da infração, considerando os elementos de prova presentes nos relatórios e demonstrativos produzidos ao longo da auditoria.

Quanto a Infração 08, argumenta que as alegações relativas à mesma foram apresentadas conjuntamente ao pedido de improcedência da Infração 11, e as afirmações apontam para existência de erro de direito, aduzindo diferentes fontes para descaracterizar a infração. Como dito nos esclarecimentos efetuados via e-mail em 01 de dezembro de 2014 onde foram postas as mesmas alegações, a ponto de considerar que se o recolhimento foi efetuado, por que a cobrança de multa? Se foi antes ou depois, tal aspecto é considerado um mero detalhe por parte do contribuinte.

Reafirma não ter havido recolhimento dos valores apurados considerando o período mensal de apuração, tendo por base o Livro de Entradas e o Livro de Apuração de ICMS, salientando que todos os valores recolhidos foram posteriormente objeto de crédito no mês subsequente, sendo a aplicação da multa tipificada pela legislação decorre da comprovação do cometimento de uma infração prevista em lei e caracterizada com base nos lançamentos fiscais contidos no Livro de Entradas e nos recolhimentos efetuados conforme Relação de documentos constante às fls. 17 a 20 do PAF.

No tocante à infração 09, fala acerca dos exames iniciais realizados, os quais levaram a detecção de incongruência entre MVA elevado e saldo credor na conta corrente do ICMS. Esse fato levou a considerar as operações de devolução de mercadorias por consumidores fiscais, assim como também a necessidade de 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.

Diz que tal procedimento chamou ainda mais a atenção diante do MVA elevado, ou seja, mesmo com promoção, ou liquidação, ainda aplicando percentuais de descontos elevados, constata-se que os preços finais são superiores aos preços de entradas, esclarecendo os procedimentos adotados para identificação da infração em questão. Inicialmente, foi gerado um arquivo padrão Excel intitulado “1 Shoulder SSA Shopping 2010 Itens ECF MVA Negativo” contendo sete planilhas que detalham a identificação da inconsistência nos preços de saídas de mercadorias, sendo considerado para análise o Preço Médio de Saídas (Planilha 1); o Preço Médio de Entradas (Planilha 2); Itens com MVA negativa ou Zero que foram objeto de cálculo para cobrança do ICMS após aplicação da MVA média detectada (Planilha 3).

As planilhas de 4 a 7 detalham de modo separadamente como foi identificado e calculado o MVA, ao tempo em que esclarece que a movimentação 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 zero, ou mesmo negativo (planilha 4), sendo idêntico procedimento efetuado para os anos de 2011 e 2012 sendo para cada um gerado arquivo Excel contendo sete planilhas, que foram encaminhadas como já mencionado para os prepostos do contribuinte.

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.

Questiona como então considerar que 11% das movimentações de vendas foram efetivados por um valor abaixo do Preço de Entradas no ano de 2010? E como considerar normal que 39,7% dos itens comercializados em 2011 tenham sido efetuados por um valor abaixo do Preço de Transferência? Tenta explicar através do incentivo fiscal concedido para a unidade fabril.

Da mesma forma, interroga como considerar normal que 45,3% dos itens comercializados em 2012 pela unidade apresentem um preço de saída abaixo do Preço de Transferência? Pergunta

pelos demais custos inerentes ao negócio situado em um Shopping de alto padrão, voltado para um público diferenciado, de poder aquisitivo e refratário a encontrar a mesma peça de roupa em outros consumidores. Imagine com se sentiriam ao descobrir que na liquidação o preço foi 170% menor que o preço que pagaram?

Nos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte em 01 de dezembro (fls. 366 a 371), nos seus tópicos 4 a 16 a explicação dada a tal fato é a “troca de coleção” e fruto da tentativa de evitar maiores perdas (tópico 4 e 5). Todas as alegações apresentadas naquela oportunidade foram refutadas e encaminhadas conforme e-mail do dia 04/12/2014, já citado nos esclarecimentos anteriores (fls. 361 e 362), ainda assim cabe resgatá-las novamente.

Esclareceu em 04 de dezembro que as alegações efetuadas nos tópicos 4 e 5, correto e compreensível à luz do exame do cotidiano do comércio, a prática de descontos de pequenas quantidades ao fim da estação. Entretanto, o que está sendo objeto de cobrança de ICMS decorre de saídas substanciais com MVA zero ou o que mais grave, com percentual negativo.

Considerando o ano de 2010, foi utilizado para apuração da Base Cálculo e cobrança do ICMS considerado omitido, por Saídas abaixo dos custos, MVA de 0,544, quando a MVA média identificada foi de 0,776 e foi identificado em um conjunto de itens MVA de 1,33. Já em 2011 foi aplicada MVA de 0,916, quando a MVA média identificada foi de 1,511, sendo incompreensível que para itens com MVA tão expressivo, e inexplicável a expressiva quantidade de itens com MVA zero ou negativa, representando 39,7% dos itens.

Para apuração da base de cálculo do ano de 2012 foi aplicada MVA de 0,727, sendo a MVA média identificada de 0,901 e também há inúmeros itens com MVA de 1,33. Foi considerado que para itens com MVA tão expressiva não se mostra compreensível a expressiva quantidade de itens com MVA zero ou negativa.

Contribuiria a defesa ter realizado análise das planilhas, do conjunto dos itens, expressam números, e não entendimento e mediação a atitude de tomar alguns itens par argumentação e ignorar os demais, ou se preferir a maioria dos itens relacionados, esclarecendo que os prepostos do contribuinte consideraram itens pontuais, a exemplo do que é expresso nos tópicos 6 (Regata Drapeada); 8 (Camisa Body), 10 (Casaqueto); 12 (Casaqueto Reto) são poucos itens em um período de final de estação, inobservando que na apuração dos preços médios, houve a subtotalização de itens com os nove primeiros dígitos iguais, já mencionado como um procedimento favorável ao contribuinte e minimizador de possíveis omissões.

Esclarece também, quanto ao tópico 11 da mencionada defesa prévia (Blusa em Malha) verifica-se que o preço de Entrada foi igual ao da primeira venda do item, logo, indica a venda por preço abaixo de custo desde o seu momento inicial, logo não pode ser aceito como fruto de liquidação.

Quanto ao tópico 16 onde é mencionada a Planilha 12, assevera que o contribuinte está ignorando as demais movimentações, assim como, a aglutinação de itens (sub totalização) em razão do uso de códigos de mercadorias distintos para itens com mesma descrição ou descrição muito similar, sendo a adoção da primeira linha não impacta a identificação do preço de Entradas, por trabalhar o contribuinte com “coleções”, logo a movimentação das entradas sempre é pautada por um preço padrão, não procedendo a alegação presente no tópico 16 que o preço tomado para referência foi fruto de uma transferência, devendo o sujeito passivo examinar as demais movimentações do referido item.

Quanto à recomendação de adoção do preço médio de entrada, como mencionado acima, há poucas variações no preço de entradas, por trabalhar o contribuinte com “coleções”. O exemplo apontado no tópico 20 expressa uma “falha de alguém”, afinal é pouco provável uma variação do valor de entrada de uma mercadoria, cujo fornecedor é parte do grupo de empresas, em uma mesma “estação” com variação entre valores indo de R\$179,00 e R\$62,05. Novamente uma “falha” é tomada como se fosse o padrão presente na planilha encaminhada, diz.

Quanto aos tópicos 9, 10 e 11 nos quais aponta o que denomina “exceção, alguns casos pontuais”, ou seja, itens em promoção ou liquidação como se fosse regra e aceitável apresentar MVA negativo, afirma que padronizar os códigos em nove dígitos levou a aglutinação de itens,

ainda assim tal procedimento se mostrou mais prudente e conservador, assegurando à apuração de valores mais próximos a realidade comercial.

As alegações apresentadas de MVA negativo podem ser consideradas em casos pontuais, em quantidades pequenas, pouco expressivas, em movimentações ao final da “estação”, mas não podem ser tomadas como normais para expressivos itens, com expressivo valor econômico, sendo necessário sinalizar, a título de exemplo, que no ano de 2011 foram examinados 7.050 movimentações de Saídas via ECF, dessas foram detectadas 2.790 movimentações com MVA negativo ou próximo a isso, ou seja, 39,6% dos itens comercializados, foram vendidos abaixo do valor de transferência, o que não entende como situação crível.

Da mesma forma, não se mostra plausível menção ao direito de vender a abaixo do preço de aquisição, especialmente quando se constata que foram 36% de todas as operações comerciais realizadas no período.

Sinaliza incongruência na peça de defesa no seu item 122 que menciona o preço em questão como de transferência, o que se configura uma nova infração, afinal quando a transferência se faz, por um preço menor do que o preço de aquisição isso incorre em um benefício para quem transfere, afinal se creditou tendo uma base de cálculo e ao calcular o débito do ICMS o fez com uma base de cálculo menor, logrando um ganho indevido, com a redução do ICMS apurado.

Solicitar cancelamento da infração sem apensar elementos comprobatórios ou demonstrativos, com um ou outro elemento pinçado configura-se, sob seu ponto de vista como um expediente protelatório, sendo necessário considerar que todas as operações efetuadas via ECF foram objeto de análise, todas as planilhas e etapas de cálculo foram disponibilizadas abertas para revisão de cálculo, conferência das transposições com relação aos Livros Fiscais, tudo isso parece ser ignorado pela empresa autuada.

Os elementos de justificativa para os preços abaixo ao preço de transferência presente nos tópicos 142 a 148 são as mesmas apresentadas na peça preliminar de defesa do dia 01/12/2014, sem acréscimo de novos elementos, há uma simples transposição, dos exemplos, cujos esclarecimentos já foram apresentados e transcrito acima, reiterando, mais uma vez que a aglutinação dos itens para nove dígitos é favorável ao contribuinte, sendo uma das consequências do procedimento a aglutinação dos preços médios. Não há congruência a alegação de troca de coleção para justificar preços abaixo do preço de transferência. A quantidade de itens com preço de venda é expressiva e configura uma prática lesiva aos cofres estaduais.

Tal prática só é possível em razão da totalidade dos itens comercializados serem oriundos da unidade fabril, da matriz ou de outras filiais. Argui preço médio considerando ano ou semestre, ao tempo em que advoga que o contribuinte trabalha com coleções, mostra-se contraditório e sem condições de acolhimento e revisão da autuação.

Para dirimir possíveis dúvidas, afirma ter efetuado visita a uma das unidades do grupo, durante o mês de janeiro de 2015, período em que ocorria a liquidação tradicional nos meses de janeiro, onde se aludia descontos de até 70%, tendo, aleatoriamente foram fotografadas 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 gerada planilha, que é apensada à informação fiscal, sendo possível constatar os percentuais de desconto, não se aproximam jamais de um possível valor de aquisição, considerando a MVA médio praticada pelo grupo, seja pelo percentual de desconto praticado na liquidação.(ver Planilha de apuração de descontos praticados na Liquidação Janeiro de 2015 (Anexo 02 e Imagens de etiquetas afixadas em itens de mercadorias com preços normais e preços praticados na liquidação Janeiro de 2015 (Anexo 03)). Entende procedente a infração.

Quanto a Infração 11, aduz que o 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, levou à constatação de, em 2.107 itens de um total de 4.914 itens de mercadorias cadastradas, isso para o ano de 2010, portanto em 43% dos itens. Os demais anos (2011 e 2012) o procedimento foi da mesma ordem e mediante exame dos relatórios aportados ao

auto de infração (fls. 340 a 342), que apensado por amostragem e encaminhado ao contribuinte, presente no DVD que contém todos as informações eletrônicas que subsidiaram a autuação.

A legislação aponta uma multa formal da ordem de R\$1.380,00 por item de mercadoria onde tal procedimento ocorre, conforme prevê o artigo 205 § 1º do RICMS e cuja multa é tipificada pelo artigo 42 Inciso XIII-A, alínea “e” da Lei 7.014/96.

A peça defesa sinaliza no seu item 143 de “geral e abstrata”, estabelecendo um “julgamento” de uma norma expressa na legislação do ICMS-BA, aduzindo que código de mercadoria e descrição de mercadoria, cada uma das situações não ensejaria irregularidades, todavia a defesa não refuta os fatos apontados que configuraram a infração, fruto da tentativa já demonstrada de impedir a verificação das movimentações de mercadorias comercializadas ou transferidas entre unidades do grupo.

Fala que foi aplicada a título educativo a multa apontada pelo dispositivo legal correspondente a vinte itens, destacando que foram identificados 878 itens com códigos diferentes.

As assertivas dos tópicos 205 a 226 são apenas a continuidade de afirmações sem a consideração dos procedimentos adotados na auditoria, dos elementos de prova apensados aos autos, assim como, um conjunto de evidências que apontam o cometimento de uma série de infrações, sempre visando a não apuração e consequente recolhido do ICMS devido. Afirma clara a configuração e comprovação da infração defendendo a sua manutenção.

Reitera tudo aquilo que foi transscrito no Auto de Infração, em face dos elementos e provas presentes no auto de infração, acatando apenas as alegações e evidências apresentadas para a Infração 03, frisando que a autuada em sua peça de defesa não apensou documentos que fossem objeto de complementação ou de descaracterização as provas presentes e produzidas ao longo dos procedimentos de auditoria, e apesar livros fiscais já presentes ou acórdãos não enfrentam de modo direto as infrações elencadas no corpo do Auto de Infração. As planilhas quanto aos recolhimentos relativos à Antecipação Parcial corroboram o já apontado, ou seja, os cálculos e recolhimentos decorrentes da Antecipação Parcial não respeitam os períodos de escrituração do Livro de Entradas e de Apuração do ICMS.

Em 05 de setembro de 2016, a empresa autuada protocolou documento (fls. 532 a 534) no qual informa que realizou o pagamento de parte do débito relacionado nesta demanda, relacionado aos itens 01, 06, 07 e 10 do Auto de Infração, conforme guia emitida pela SEFAZ/BA aplicando os descontos legalmente previstos no artigo 45 da Lei nº 7.014/96, com a redação da Lei nº 13.199/2014, transcrita, observando no comprovante de pagamento que anexa, o recolhimento do valor ocorreu antes do encerramento do prazo para a apresentação de Defesa, no dia 19 de fevereiro de 2015, na forma do quadro abaixo:

Requer a extinção do débito quanto aos itens objeto do pagamento ora noticiado, com

AI 206837.0015/14-2 – Salvador Shopping, CNPJ 43.470.566/0020-52								
Item da autuação	Descrição	Principal - ICMS / Multa Fixa	Juros até fev/2015	Multa Percentual	Multa Valor Sem Descontos	Multa com Desconto de 90%	Totais	
01 - 01.02.41	Crédito indevido - destaque a maior doc. fiscal	R\$ 2.024,91	R\$ 633,62	60%	R\$ 1.214,95	R\$ 121,49	R\$ 3.023,01	
06 - 06.02.01	Diferença de alíquota - material de consumo	R\$ 21.537,98	R\$ 6.165,09	60%	R\$ 12.922,79	R\$ 1.292,28	R\$ 31.579,91	
07 - 06.01.01	Diferença de alíquota - aquisições ativo imobilizado	R\$ 13.571,05	R\$ 3.204,36	60%	R\$ 8.142,63	R\$ 814,26	R\$ 19.218,20	
10 - 16.04.06	Escrituração com inconsistência do Livro de Inventário	R\$ 420,00	R\$ 120,16	Multa Fixa	R\$ -	Não há desconto	R\$ 540,16	
		R\$ 37.553,94	R\$ 10.123,23			R\$ 2.228,04	R\$ 49.905,21	

fundamento no artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional, mais uma vez reiterando o pleito de que as publicações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas, no que respeita à Defendente, em nome dos profissionais e endereço indicados.

Às fls. 540 a 545, foram apensados extratos de pagamento extraídos do sistema SIGAT relativo às parcelas reconhecidas pela empresa autuada.

Na sessão de julgamento, o advogado da empresa compareceu, distribuindo memoriais e realizando sustentação oral, na qual reiterou os termos da defesa.

VOTO

O lançamento constitui-se em onze infrações arroladas pela fiscalização, das quais são objeto de impugnação pelo sujeito passivo, as de número 02, 03, 04, 05, 08, 09 e 11.

Muito embora não o faça explicitamente, o sujeito passivo, em determinado trecho de sua defesa, fala em dificuldade quanto ao exercício de seu direito de defesa, motivo pelo qual em obediência ao disposto no *caput* do artigo 155 do RPAF/99, o qual reza que a decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento, faz algumas observações.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e documentos que ao seu entender elidiriam as infrações, colocando seus argumentos com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

O processo administrativo tem o objetivo de proteger a verdade material, garantir que os conflitos entre a Administração e o Administrado tenham soluções com total imparcialidade, representando e garantindo que os atos praticados pela Administração e seus prepostos serão revisados e poderão ser ratificados ou não a depender das provas acostadas nos autos.

Dessa forma, estão arraigados ao processo administrativo os princípios constitucionais dentre eles o da ampla defesa, do devido processo legal, além dos princípios processuais específicos, quais sejam: oficialidade; formalismo moderado; pluralismo de instâncias e o da verdade material.

Este último, de importância vital, tem a sua gênese no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o qual traz a seguinte previsão:

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

Segundo Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 39ª Ed., 2013): “*O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco*”.

A autoridade julgadora tem o dever de analisar as provas apresentadas pelo contribuinte quando da apresentação da defesa. Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

O que se busca no Processo Administrativo Fiscal é a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, desde que sejam provas lícitas, como no presente caso.

O princípio da livre convicção do julgador está previsto no ordenamento jurídico-tributário, e por ele a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo

julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento.

Importante associar-se o livre convencimento do julgador e as regras probatórias, sendo a regra básica de que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. De certa forma, a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que válida diante do fato que no processo existirão sempre três verdades: a descrita no lançamento pela autoridade fiscal; a verdade descrita na impugnação do contribuinte; e a verdade do julgador, a qual há de prevalecer e para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

Assim, diante das provas trazidas ao feito, cabe a análise das mesmas pelo julgador, conforme visto acima. Observo que a autuante elaborou demonstrativo no qual discriminou como obteve a base de cálculo para chegar ao valor lançado, lançando os dados essenciais de todas as notas fiscais cujos lançamentos não foram identificados.

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

Feitas tais considerações, passo a analisar os argumentos e provas trazidos ao feito pela autuada.

No mérito, as infrações 01, 06, 07 e 10 do Auto de Infração não foram impugnadas pela empresa autuada, a qual não somente reconheceu tais débitos, como, de igual forma, efetuou o recolhimento das respectivas parcelas, motivo pelo qual, estando fora da lide, são tidas como procedentes.

Na infração 02 a acusação é a de que o sujeito passivo teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, o que é negado pela empresa,

Em resumo, são devoluções efetivadas por pessoas físicas, consumidores, as quais não possuem e não estão obrigadas a emissão de notas fiscais de devolução, caso em que cabe à empresa autuada, quando recebe tais produtos em devolução (geralmente troca), emitir nota fiscal de entrada, relativa àquela mercadoria que está sendo devolvida, com a apropriação do crédito fiscal, bem como atentar para as normas regulamentares, pois a simples emissão do documentos fiscal não convalida a devolução, muito menos o uso do crédito fiscal.

A legislação, no caso o RICMS/97, estabelecia em seu artigo 653, na redação vigente até 09 de maio de 2011 que:

“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.”

Na redação do *caput* vigente a partir de 09 de maio de 2011, vigorava que “*O estabelecimento que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução*”.

Passa a seguir, a estipular os procedimentos a serem adotados no caso:

“§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - garantia, a obrigação assumida pelo remetente ou fabricante de substituir ou consertar a mercadoria se esta apresentar defeito;

II - troca, a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída.

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

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

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

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

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

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

§ 4º O estabelecimento que, por autorização do fabricante, efetuar a reposição de peças ou receber mercadorias defeituosas para substituição, em virtude de garantia contratual, observará o disposto nos arts. 516 a 520".

Já no RICMS/12, aplicado em parte do período autuado, a regra está insculpida nos artigos 454 e 455, os quais mantêm praticamente a mesma redação do diploma regulamentar anterior:

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

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

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

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

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

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

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

Tais disposições falam em "prova inequívoca" da devolução, e no caso em apreço, esta prova não veio aos autos e somente poderia ter sido trazida pelo sujeito passivo, o qual, entretanto, não o fez, chegando, em trechos da defesa, a argumentar que cometeu a infração, e que a mesma se revestiria de natureza acessória, o que não é o caso.

A exigência legal, e o móvel da autuação, foi justamente a falta de apresentação do "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", que se apresenta como elemento essencial para a possibilidade de apropriação do crédito fiscal. Na sua falta, como no caso presente, o crédito fiscal não pode ser apropriado, pois lhe faltaria o vínculo essencial para a confirmação da operação de devolução.

Desta forma, a vista da não desconstituição da acusação por parte do contribuinte, fica a mesma mantida.

Na infração 03 a acusação fiscal era a de falta de recolhimento do ICMS em razão de ter o sujeito passivo praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Em sede de defesa, o contribuinte nega o cometimento de tal prática, apresentando cópia de cupons fiscais nos quais consta a tributação regular dos produtos, sendo a alíquota indicada no cupom fiscal emitido quando do momento da venda, cuja cópia, a título ilustrativo me permito inserir no presente voto:

SHOULDER IND.COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA
AV.TANC.NEVES N°2915 2º PISO SALÃO COM. 2012
SSA.SHOPPING - CAMINHO DAS ARVORES - SSA-BA

CNPJ:43.470.566/0020-52
IE:74.074.254-NO

15/01/2010 13:42:33 CCF:006221 COO:013317
CNPJ/CPF consumidor:96012943584

CUPOM FISCAL

ITEM	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	QTD.	UN.	VL UNIT(R \$)	ST	VL ITEM(R \$)
001	0910100380362	BATA COM FRANZIDO EM DEVORE	1PC	X 138,00	T17,00%	138,00G	
002	0920101190002	BLUSA CACHE COEUR EM TRICOLIN	1PC	X 138,00	T17,00%	138,00G	
003	0920800850159	CALCA RETA EM LINHO 1PC	1PC	T17,00%	208,00G		
							TOTAL R \$ 484,00
							Cartao Credito 484,00
							TICKET: 15133312
							VENDEDOR: 3333 - DEBORA OLIVEIRA
							CLIENTE: 96012943584
							CAROLINA ALVES MENDES
							TIPO DE VENDA: VAREJO

BEMATECH MP-2100 TH F1 ECF-IF
VERSÃO: 01.01.00 ECF:002 L1:0020
0000000000EUT1QWY0I 15/01/2010 13:43:25
FAB:BE050875600000034678 BR

Confrontando o cupom com o demonstrativo elaborado, permite-se verificar que, de fato, contrariamente ao alegado na peça exordial do lançamento, o contribuinte ofereceu à tributação tal produto, incluído no levantamento no mesmo mês, com o qual concordou o autuante, ainda que alegasse ter verificado “por amostragem”.

De fato, frente aos elementos coligidos aos autos, verifico que a acusação não se confirma, diante das provas trazidas ao feito, e acolhidos pelo próprio autuante, ao qual me alio para julgar a infração improcedente, excluindo, por consequência, o valor a ela correspondente do Auto de Infração.

Para as infrações 04 e 05, ambas são o resultado da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual, algumas observações são pertinentes.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas e documentos fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame em questão, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Na infração 04, o resultado apurado foi omissão de saídas de mercadorias, maior valor monetário, diante do resultado indicar tanto omissões de entradas, quanto de saídas. E ao contrário da sustentação defensiva, nesta hipótese não estamos diante de qualquer presunção, mas sim, de fatos concretos ocorridos: a saída de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais.

Já na infração 05, aí sim, diante da constatação de omissões de saídas em valores inferiores aos das omissões de entradas, vale a presunção.

Noto que embora o contribuinte tenha alinhado uma série de dados e elementos na sua defesa, inclusive contrapondo valores e quantidades, trazendo, inclusive, tabelas, quando da informação fiscal o autuante não as enfrentou, preferindo explicar a metodologia adotada para a realização do levantamento, a localização dos demonstrativos, apresentar índices que não guardam qualquer relevância em relação ao levantamento realizado e as dificuldades enfrentadas diante da forma de codificação utilizada pela empresa, com produtos com nove algarismos, ou até mesmo treze, na sua codificação, práticas estas previstas na legislação, bem como a penalidade pela não observância das mesmas.

Observo que embora o sujeito passivo tenha trazido dados concretos e objetivos contrários à autuação, o autuante sequer se manifestou a este respeito, reitere-se.

Tal sistemática, além de atentar contra a disposição do § 6º do artigo 127 do RPAF/99, que determina que “a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”, em nada ajuda o julgador, até pela impossibilidade de encaminhar o feito em diligência para outra pessoa que não o autuante, o qual elaborou o levantamento e montou os demonstrativos, justamente frente aos aspectos descritos pelo mesmo no que diz respeito aos códigos utilizados nos itens de mercadorias pela autuada, o que põe em dúvida a veracidade dos dados e, por via de consequência, as suas conclusões.

Em certo momento de sua informação, o autuante chega a afirmar que para a realização do seu levantamento adotou nove códigos, para os itens selecionados, daí a pergunta, diante do fato de um mesmo item de mercadoria apresentar vários códigos: e os itens com treze dígitos? Foram desprezados? Foram considerados? Em caso positivo, como o foram?

Noutro momento, fala que o procedimento adotado foi “mais benéfico para o contribuinte”, esquecendo-se dos princípios da legalidade e impessoalidade, aquele caracterizado como diretriz e limitador da atuação do gestor público, ao qual só é permitido fazer o que a lei expressamente autoriza, sendo que a atuação do agente público e da Administração dar-se-á exclusivamente se houver previsão legal, e este tem por objetivo limitar as ações da Administração, impedindo-a de favorecer determinadas pessoas, sendo também denominado de princípio da finalidade administrativa. Ou seja: a Administração não pode praticar atos visando aos interesses pessoais ou se subordinando à conveniência de qualquer indivíduo, mas sim, direcionada a atender aos ditames legais e, essencialmente, aos interesses sociais.

E o mais grave e sério: escusou-se de tecer qualquer comentário acerca das anotações trazidas no corpo da defesa quanto a itens do levantamento realizado, apenas atendo-se a considerações quanto a venda abaixo do custo de transferência, acerca da MVA apurada, das dificuldades impostas pelos dados disponibilizados pelo sujeito passivo, especialmente os arquivos que serviram de base e fonte para a realização do levantamento que culminou com as duas infrações, reitere-se.

Sendo fato estarem os arquivos do contribuinte com erros e falhas graves, atestado pelo próprio autuante, deveria o mesmo intimá-lo a corrigir os mesmos, o que não o fez, e assim, realizar o levantamento proposto, de forma correta e não, simplesmente, com tamanhas irregularidades, considerá-lo apropriado para a realização do roteiro de estoques, ainda que com tantos problemas, conforme afirmado ao longo do processo.

Em reforço de tal tese, posso exemplificar que na mídia encartada pelo autuante (fl. 378), onde constam os demonstrativos por ele elaborados e que embasam a autuação, consta, para o produto “baby look recordada em malha”, o código 102010212, ao passo que na linha seguinte, para a mesma descrição, consta o código P102010212, o que confirma as narrativas do autuante, quanto as dificuldades encontradas para a realização dos trabalhos de auditoria.

Da mesma forma, posso mencionar o fato de que um mesmo item “bermuda em jeans”, possuir três códigos, a saber: 092200008, 101200007 e 091200012.

Já na fl. 89 dos autos, se constata que o item “short em cotton” se apresenta com os códigos 101140003, 101120008, 101120009 e 101140004.

Tal prática, e aí concordo inteiramente com o autuante, dificultam a realização de roteiros de auditoria, e mais do que isso, os inviabilizam, ao menos com arquivos em tal situação e condição.

Logo, patente está a insegurança quanto aos números e valores apurados na autuação, o que vem implicar em insegurança quanto a base de cálculo, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, o que torna ambas as infrações nulas.

Quanto à infração 08, diz respeito a cobrança de multa pela falta de antecipação parcial, ainda que as mercadorias tenham sido tributadas no momento da saída do estabelecimento. Observe-se que não se está exigindo o imposto devido pela antecipação parcial, e sim, a multa pela intempestividade.

A respeito, pertinente esclarecer-se que a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei n.º 7.014/96:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

O sujeito passivo nega a prática de tal ato, afirmando categoricamente ter recolhido as parcelas devidas mensalmente a título de antecipação tributária parcial, e até mesmo o autuante, em determinado momento, ao analisar a mesma, assevera terem havido recolhimentos a este título.

Verificando os dados inseridos na mídia que lastreia o lançamento, pelo autuante, constato que em relação a tal infração, constam apenas duas planilhas: uma delas lista as notas fiscais que supostamente não teriam tido a antecipação tributária recolhida, e a segunda calcula a antecipação parcial por CFOP. Todos os dados ali constantes reportam-se a entradas no exercício de 2011.

Todavia, constato que nos dados constantes no lançamento, nas fls. 05 e 06 foram lançamentos referentes a 2012, sem qualquer demonstrativo de apuração que indique a que documentos fiscais se referem os mesmos, e o mais importante: em todos os meses do período 2011 e 2012, constam, de igual forma, recolhimentos a título de antecipação parcial efetuados pela autuada, no montante de R\$386.603,73 (2011) e R\$204.547,65 em 2012.

Desta forma, falta a devida prova da efetividade do não recolhimento ou recolhimento intempestivo de tais parcelas, conforme acusação fiscal, o que, de igual forma, traz insegurança

na apuração da base de cálculo, além da preterição do direito de defesa do contribuinte, o que se caracteriza como motivador para a determinação da nulidade do lançamento nesta infração, nos termos do artigo 18, incisos II e IV alínea “a” do RPAF/99. Infração nula.

Na infração 09, o autuante efetuou arbitramento da base de cálculo, diante de, segundo as suas palavras, a empresa apresentar MVA alta e baixos valores de recolhimento, quando não nenhum, o que se configuraria como indício de omissão de receitas, diante da falta de saldo devedor na sua escrita fiscal.

Chama a atenção, o fato de no corpo do Auto de Infração, ter sido lançada infração decorrente da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos mesmos exercícios para os quais foi aplicado o arbitramento da base de cálculo.

A possibilidade de realização de arbitramento de base de cálculo encontra-se no artigo 148 do CTN, ao abordar as modalidades de lançamento:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Por outro lado, o artigo 22 da Lei 7.014/96 em consonância com a Lei Complementar, assim dispõe:

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

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

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

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

IV - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto.

§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

I - ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior serão adicionados os valores das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA):

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária: os percentuais previstos em regulamento;

b) alimentação e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, pensões, boates, cantinas e estabelecimentos similares: 100% (cem por cento);

c) perfumarias, jóias, artigos de armário, confecções, artefatos de tecidos e calçados: 60% (sessenta por cento);

d) ferragens, louças, vidros, material elétrico, eletrodomésticos e móveis: 40% (quarenta por cento);

e) tecidos: 25% (vinte e cinco por cento);

f) gêneros alimentícios: 20% (vinte por cento);

g) outras mercadorias: 30% (trinta por cento);

I-A - dividindo-se o valor total das saídas apuradas em levantamento fiscal do movimento diário das operações em pelo menos três dias, consecutivos ou não, pela quantidade de dias do levantamento, e multiplicando-se esse resultado pela quantidade de dias de funcionamento do estabelecimento no mês considerado;

I-B - tomando-se o valor das operações consignadas em documentos fiscais coletados e/ou informações oriundas de fornecedores ou destinatários, com os quais o contribuinte mantenha relacionamento comercial, e projetando-o para o período considerado, com base na participação percentual sobre o total das operações regularmente escrituradas;

II - conhecendo-se o valor das despesas gerais do estabelecimento, durante o período, admite-se que esse valor seja equivalente a:

a) 25% (vinte e cinco por cento) do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabelecimento que opere com:

1. alimentação, bebidas e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, motéis, pensões, boates e estabelecimentos similares;
2. jóias, artigos de perfumaria e de armário, confecções e artefatos de tecidos;
3. ferragens, louças, material elétrico, móveis, tecidos e eletrodomésticos;

b) 30% (trinta por cento) do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabelecimento que opere com outras mercadorias não compreendidas na alínea anterior;

c) 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação prestados no mesmo período;

III - no caso de uso irregular de máquina registradora, de terminal ponto de venda (PDV) ou outro equipamento emissor de cupom fiscal (ECF):

a) havendo ou não autorização de uso, tendo sido zerado ou reduzido o seu valor acumulado, estando o equipamento funcionando com teclas, funções ou programas que deveriam estar desativados, constatando-se violação do lacre de segurança, ou em qualquer outra hipótese de uso irregular, inclusive na falta de apresentação ao fisco, ou de apresentação do equipamento danificado, impossibilitando a apuração do valor nele acumulado, aplicar-se-ão, no que couber, as regras de arbitramento previstas nos incisos I e II;

b) no caso de equipamento não autorizado pelo fisco, não se podendo precisar o período em que houve utilização irregular, por falta de registros ou documentos confiáveis, os valores acumulados no equipamento consideram-se relativos a operações ou prestações ocorridas no período da execução da ação fiscal e realizadas pelo respectivo estabelecimento, ficando a critério do fisco optar pela exigência do imposto não recolhido com base nos valores acumulados no equipamento ou com base em qualquer dos métodos de que cuidam os incisos I e II;

c) quando for constatado recolhimento a menor do imposto em decorrência da indicação de operação ou prestação tributada pelo ICMS com alíquota divergente, ou como não-tributada, isenta ou tributada pelo regime de substituição tributária, a base de cálculo do imposto devido será determinada por arbitramento, com base em levantamento fiscal referente à amostra que represente pelo menos 5% (cinco por cento) da quantidade de documentos emitidos no período objeto do arbitramento.

(...)

§ 3º Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, a fiscalização estadual poderá efetuar levantamento fiscal utilizando quaisquer meios indiciários, ou aplicando índices técnicos de produção, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, considerados em cada atividade, observada a localização e a categoria do estabelecimento”.

A autuação, em momento algum, explica quais dentre as razões enumeradas acima teriam dado azo à realização do arbitramento que afirma ter sido realizado, sequer a metodologia utilizada.

De fato, o arbitramento é realizado antes do lançamento, permitindo que a autoridade administrativa não leve em consideração os valores declarados pelo sujeito passivo, em razão de inidoneidade ou da omissão documentais, para então valer-se do lançamento de ofício com suporte em bases presuntivas (e alternativas) na fixação do valor tributário.

Essa técnica só deve ser adotada pelo Fisco em situações muito específicas, onde ele fica autorizado a adotar para o bem a ser tributado (serviço, direito ou ato) um valor de base de cálculo compatível com a prática do mercado, prestigiando a verdade material.

Saliente-se que a técnica existe para se atingir um valor arbitrado e não arbitrário. Assim, após a ciência do interessado, ficam resguardados o contraditório e ampla defesa, nas esferas administrativa e judicial, pois o arbitramento é forma de estabelecimento de presunção relativa, e, portanto, passível de prova em contrário, limitando a discricionariedade da autoridade fiscal.

A adoção do mecanismo do arbitramento, segundo a Doutrina e a Jurisprudência, somente cabe, pois, quando se torna impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte, o que no caso não ocorreu, até pelo fato de que foram coligidos ao feito cópias dos registros fiscais do mesmo.

Isso equivale a se dizer que, existindo elementos suficientes para que a verdade material seja apurada, descabe a sua adoção, diante do fato dele se apresentar como regra de exceção, que somente em circunstâncias extremas e especiais deve ser adotado, já que a base de cálculo originária, que pode ser levantada, diante do acesso à documentação do sujeito passivo, é a que deve ser utilizada, frente à previsão na regra-matriz de incidência tributária, e diante da relação direta com o texto constitucional.

O entendimento do Poder Judiciário, a respeito, se expressa em decisões como a do ministro Castro Meira, do Superior Tribunal de Justiça, no RMS 26964 GO 2008/0114933-4, julgado em 19 de agosto de 2008:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO.

1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.

2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponível, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.

4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.

5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na sequência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.

6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins”.

Por outro lado, de acordo com a Súmula nº 05 deste órgão, não havendo a comprovação da impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, inexiste motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento, estando tal entendimento devidamente pacificado, inclusive na segunda instância.

Da mesma forma, cabe a aplicação da Súmula nº 04 deste Conselho, segundo a qual, 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.

De tudo quanto exposto, claro está a violação do disposto no artigo 18 do RPAF/99, especialmente os incisos III e IV, alínea “a”, não somente no que tange a adoção imotivada do mecanismo de arbitramento, como pela insegurança da base de cálculo.

Na infração 11, inicialmente, gostaria de observar a afirmativa inserida na complementação da mesma pelo autuante: “...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”.

A multa tributária possui natureza, além de penalidade, indenizatória. Uma indenização, a qual o dano é presumido. A presunção não se admite prova em contrário. Apenas se admite a descaracterização da multa por meio da ausência da conduta infracional ou mora do contribuinte, ou ainda no caso de presença de excludentes, como o caso da denúncia espontânea.

No caso da multa fiscal os danos causados ao fisco não precisam ser comprovados. A força executiva da multa já faz presumidos os danos sofridos pelo fisco. A presunção é *jures et jures*, ou seja, não admite prova em contrário. É uma presunção decorrente da lei, inerente à multa imposta, não havendo nada que pode ser feito senão descaracterizar a multa, ou ser beneficiado

em programas de redução de crédito e parcelamentos generosos, nos quais permitem ao contribuinte pagar apenas o valor principal da obrigação acrescido de juros convencionais, excluindo-se os juros compostos e as diversas multas incidentes sobre o valor total.

A multa tributária não sendo tributo, porém se convertendo em obrigação principal, não pode ser entendida como uma mera penalidade, mas como algo que vai além. Mesmo a multa pelo descumprimento de uma obrigação acessória, sendo mencionada na lei como uma penalidade, pode-se dar um caráter indenizatório a esta, pois o descumprimento das obrigações do contribuinte gera ônus ao Estado.

Assim, não se há de falar em multa de “caráter educativo”, como infirmado pelo autuante, e sim, caráter sancionatório, com base legal. Por tal razão, sendo constatada irregularidade na codificação das mercadorias, independente da análise de mérito da infração, o que farei a seguir, não poderia ao seu pessoal critério o autuante escolher quantos deles seriam passíveis de aplicação da penalidade, no caso vinte itens. O questionamento é imediato: por que não vinte e um? Ou dezenove? Certo é que, segundo informa o autuante, foram identificados 878 itens com códigos diferentes, e todos os itens deveriam sofrer penalização.

Isso diante do fato de que nosso direito se inclina a reconhecer que toda multa tributária possui caráter punitivo, portanto, com natureza de sanção penal, diante do fato de as multas moratórias, não possuírem a função de recomposição do tributo pago em atraso, que pertence à correção monetária, e nem de compensação pela mora, que é a função dos juros. Portanto, só lhe resta a finalidade coercitiva da penalidade.

O STF no julgamento do RE 79.625, cancelou a Súmula 191, fonte de várias controvérsias, vindo a editar a Súmula 565, que diz: “*A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*”, sendo, portanto, penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei, e é a coerção objetiva que o Estado-Lei impõe ao contribuinte, pela violação de seu direito subjetivo de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária.

Neste sentido, vale observar a redação do artigo 142 do CTN, o qual estipula 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, e no seu parágrafo único, estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (grifei).

Tal gradação segundo a avaliação da gravidade da infração pelo autuante, por ato discricionário, se trata primeiramente de uma violação direta ao princípio da indelegabilidade e vinculabilidade, expressamente previstos nos artigos 7º e 142 ambos do CTN, sendo vedado ao ente tributante, delegar ao agente fiscal a gradação de multa, que constitui ato vinculado. Ademais, a gradação de multa é matéria reservada a lei, conforme dispõe artigo 97, inciso V do CTN, devendo esta dispor, caso a caso, os elementos do tipo da infração e a respectiva pena correspondente. Portanto, é preciso atentar que o juízo de tipicidade da infração tributária, muitas vezes, não se resume na mera constatação da não subsunção formal da conduta do contribuinte à norma legal.

Fundamental examinarmos o delineamento completo do caso e da hipótese sancionatória tributária. Os elementos materiais, espaciais e temporais da tipificação devem ser cuidadosamente examinados.

Daí por que o autuante não poderia, repito escolher ao seu talante, critério, humor, simpatia, ou qualquer outro elemento subjetivo, como aplicar a multa, se a título “educativo” ou “sancionatório”.

Quanto a imposição, este, talvez, tenha sido o foco principal da discussão travada nos autos: a utilização de diversos códigos para um mesmo produto, tão comentada pelo autuante, nas infrações 04, 05 e 09.

A tese defensiva é a de simples negativa, e de alegar o caráter confiscatório da imposição. A resolução da matéria é simples: verificar, se de fato, uma mesma mercadoria possui vários códigos, ou um mesmo código abrange várias mercadorias, como sustenta a defesa, a qual, inclusive trouxe apenas a alegação, sem qualquer elemento de prova.

Por outro lado, e não foi contestado, ao analisar a problemática, o autuante esclarece que vários códigos abrangiam uma mesma mercadoria, o que, inclusive, dificultou sobremaneira os trabalhos de auditoria e a realização de roteiros fiscais.

Resta ao julgador, apenas e tão somente analisar a veracidade dos fatos. A legislação, especialmente o disposto no artigo 205, §§ 1º e 2º, do RICMS-BA/2012, estipula que 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 documentar no seu livro RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria.

O autuante indicou que para um mesmo item, o código de entrada é um, ao passo que o código utilizado no mesmo item para a sua saída se apresenta como diverso, no que foi refutado pelo autuado, o qual, entretanto, não comprovou em sentido contrário, e considerando tal falta de comprovação de atendimento a legislação quanto aos mencionados códigos de mercadorias, aplica-se o teor dos artigos 142 e 143 do RPAF/99, segundo os quais a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Desta forma, a infração é julgada procedente, recomendando-se à autoridade fazendária analisar a possibilidade de respeitado o prazo decadencial lançar a penalidade dos itens que deixaram de ser nela incluídos pelo autuante, na sua atitude “educadora”.

Uma última observação: muito embora nas suas intervenções o autuante mencione “peças de defesa” da autuada enviadas via e-mail em 01/12/2014 e 08/12/2014, em verdade, a defesa como tal e previsto na legislação apenas e tão somente pode ser considerada aquela devidamente protocolada em momento posterior ao da lavratura do Auto de Infração e sua ciência por parte do sujeito passivo. Documentos e correspondências bilaterais trocados entre o autuante e a empresa não podem, a rigor da norma, assim ser considerados, vez que a lavratura do lançamento data de 17 de dezembro de 2014.

Quanto ao argumento defensivo de que as multas impostas teriam o caráter confiscatório, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou *“jus imperium”*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analizando-se a posição jurisprudencial, posso citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “*1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”*

Menciono, de igual forma, decisão do ministro Teori Albino Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“*Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APlicada NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

1. *O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*
2. *Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*
3. *Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “*este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos,*

agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizer-lá inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancial deve ser fundamental". (grifei).

Transcrevo trecho de decisão exarada pelo Ministro Celso de Mello, no julgamento da ADI 2.010-MC (DJ de 12.04.2002), na qual o STF estabeleceu alguns parâmetros pelos quais poderia ser identificado o efeito confiscatório da multa: “A **identificação do efeito confiscatório** deve ser feita em função da **totalidade** da carga tributária, mediante verificação da **capacidade** de que dispõe o contribuinte - **considerado** o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de **todos** os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à **mesma** pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), **condicionando-se**, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à **observância**, pelo legislador, **de padrões de razoabilidade** destinados a neutralizar **excessos** de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público”. (grifos originais).

Posso, de igual modo, mencionar trecho de voto do Ministro Dias Tófoli, de 05 de dezembro de 2011, ao analisar Agravo de Instrumento impetrado pela empresa Cristal Form Indústria e Comércio de Embalagens Ltda.: “*Nas razões do presente recurso, no entanto, o contribuinte se limita afirmar, de forma genérica, que a multa em percentual superior a 20% teria caráter confiscatório, mas não trouxe argumentos adequados a caracterizar, de plano, a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa fiscal moratória aplicada em relação à hipótese dos autos. Portanto, eventual efeito confiscatório da multa somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula 279/STF)*”. (grifei)

Dessa forma, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal, nem há motivação para se falar em confisco na aplicação da multa no presente caso.

Quanto aos questionamentos relativos a constitucionalidade da norma regulamentar adotada no Estado da Bahia, lembro do impedimento contido no artigo 167 do RPAF/99 que assim determina:

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

- I - a declaração de inconstitucionalidade;
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.

Logo, não posso adentrar em tal discussão, me abstendo de tecer maiores comentários a respeito.

Desta forma, diante dos argumentos postos, julgo o lançamento procedente em parte, mencionando o fato de que, em recente julgamento datado de 06 de outubro de 2016, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao apreciar Recursos de Ofício e Voluntário, em lançamento realizado contra outro estabelecimento da mesma empresa, através do Acórdão CJF 0141-12/16 manteve o entendimento da 1ª Junta de Julgamento Fiscal exarado no Acórdão 0057-01/16, no mesmo sentido do afastamento das infrações aqui realizados.

Assim, o lançamento fica mantido em relação às infrações abaixo indicadas e de acordo com o demonstrativo seguinte:

Infração 01	R\$ 2.024,91
Infração 02	R\$ 143.477,34
Infração 03	ZERO
Infração 04	ZERO
Infração 05	ZERO
Infração 06	R\$ 21.537,96
Infração 07	R\$ 13.571,05
Infração 08	ZERO

Infração 09	ZERO
Infração 10	R\$ 420,00
Infração 11	R\$ 82.800,00

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0015/14-2** lavrado contra **SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$180.611,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art.42, incisos II, “f”, e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias que totalizam **R\$83.220,00** previstas no art. 42, incisos, XIII-A, alínea “e”, item 1, subitem 1.1, e XVIII alínea “b”, da citada Lei e dos acréscimos moratórios previstos na Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2016.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA