

PROCESSO - A. I. Nº 206837.0014/14-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
RECORRIDOS - SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF Nº 0134-03/16
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/10/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0254-12/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Devido à falta de cumprimento de obrigação acessória com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, o autuado deixou de comprovar o direito à utilização dos créditos fiscais. Mantida a Decisão recorrida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Verifica-se nos demonstrativos que, de fato, há itens não agrupados relativos às mercadorias objeto do lançamento, conforme determina o regramento, tendo em vista que a apuração apensada possibilita e facilita a sua correção. Restou reduzida a apuração do valor remanescente em relação ao ICMS relativo ao exercício de 2012. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 3. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. Não ficou caracterizado o impedimento para o autuante desenvolver um processo normal de fiscalização, não se justificando o arbitramento. Item nulo. Mantida a Decisão recorrida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. ADOÇÃO DO MESMO CÓDIGO PARA MAIS DE UM ITEM DE MERCADORIA. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida deste item. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra a Decisão da JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epigrafe, lavrado em 16/12/2014, exigindo crédito tributário no valor total de R\$253.002,55, em decorrência das seguintes infrações:

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

Infração 05 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante

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

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

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

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 3ª JJF, decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, sendo procedentes as infrações 1, 3, 4, e 7, também procedentes as infrações 2 e 8, parcialmente procedente a infração 5, e nula a infração 6, estas objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário em tela, conforme o voto condutor abaixo transcrito:

VOTO

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

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

Sobre a alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não constatado existência de dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

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

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

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

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

Apresentou o entendimento de que, ainda que tenha havido alguma inexatidão, o caso envolve, no máximo, inexatidões meramente formais, que não justificam a glosa de créditos. Diz que não se concebe que uma simples troca de mercadoria se condicione à apresentação da nota fiscal precedente, à aposição de assinatura, indicação do documento de identidade e justificativa dos motivos por parte dos consumidores finais e dos colaboradores da pessoa jurídica.

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

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

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

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

§ 1º (...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Infração 05: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

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

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

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

Para transpor tais dificuldades foram produzidos demonstrativos, considerando a exclusão das letras “P” presentes nos códigos e uniformização dos códigos com no máximo 09 dígitos. A padronização do tamanho dos

códigos foi efetuada para evitar distorções, sendo aglutinados, resultando apuração de diferenças menores do que quando considerado item a item, sem qualquer aglutinação.

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

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

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

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

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

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

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

O defendente alegou que (i) todas as operações que praticou foram realizadas de acordo com as práticas lícitas e notoriamente conhecidas no mercado varejista de preços de vestuário, notadamente promoções de queimas de estoques em momentos próximos às trocas de coleções; (ii) houve falhas nítidas na apuração dos valores médios de saídas de mercadorias aplicados pela Fiscalização na quantificação do ICMS exigido, o que macula essa parcela da autuação fiscal de ilegalidade e manifesta falta de liquidez e certeza.

Apresentou o entendimento de que o mero fato de algumas saídas terem se dado em valor inferior ao da entrada não desnatura a operação, tendo em vista que o defendente atua no setor de vestuário, sujeito às sazonalidades do mercado, sendo comum que determinadas características das peças produzidas para determinada estação impeçam sua manutenção em estoque, posto que as tendências então aplicadas certamente não se amoldam às exigências da estação seguinte.

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

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

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

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

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

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

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

SÚMULA CONSEF Nº 04 ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DISTORÇÃO NA CONTA “MERCADORIAS”. INDÍCIO DE VENDA DE MERCADORIAS POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. *A verificação de prejuízo no resultado com mercadorias ou a constatação de distorções no custo de mercadorias vendidas que inclusive impliquem “custo negativo” constituem indícios de possível subfaturamento ou de omissão de lançamento de operações mercantis, não se encontrando essas situações elencadas na lei como pressupostos para a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS.*

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

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

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

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

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

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

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

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais, conforme estabelece o art. 42,

inciso II, “f” e VII, “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96.

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

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Inconformado com a Decisão proferida pela JJF, o Sujeito Passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 369 a 417.

Destacando a tempestividade da peça recursal, dá conta do pagamento das imputações de números 1, 3, 4 e 7 do Auto de Infração, insurgindo-se apenas em face da decisão relativa às infrações 2, 5 e 8 e aduzindo a improcedência das referidas acusações fiscais.

Transcreve a Ementa e aduz que são improcedentes as infrações remanescentes e passa a apresentar suas razões recursais.

Em relação à infração 2, registrando que não teria havido “... *qualquer alegação de que as devoluções não ocorreram*”, aduz que as obrigações acessórias exigidas para manter o crédito respectivo não geram ilicitude no creditamento do ICMS, entende que deveria ser aplicado ao caso apenas multa pelo descumprimento da obrigação acessória, posto que não raros são os casos em que há troca de determinada mercadoria por outra da mesma espécie, bem como ocorrem trocas por mercadorias de outras espécies.

Registra que em razão de devoluções de mercadorias, apropriou-se do crédito do ICMS e cuidou de documentar as operações de saídas subsequentes, entendendo que não cabe a glosa dos créditos. Salienta que as devoluções são compatíveis com o seu volume de operações e são perfeitamente justificadas pelo seu ramo de atividade.

Evocando os princípios da verdade material e da estrita legalidade, diz da impossibilidade de glosa dos créditos registrados, em face da inexistência de fato que enseje tal glosa, o que levaria à improcedência da infração 2.

Tratando da Infração 5, afirma que os julgadores de piso deixaram de analisar os documentos e alegações de defesa. Explica que, apesar de a documentação eletrônica indicar supostas divergências de estoque inicial e final, que levaram a supor a realização de operações de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, não teria havido omissão de saídas no ano de 2012.

Diz que para o período em questão, as suas operações teriam sido regularmente lançadas nos competentes livros de Registros e os valores apurados teriam sido tempestivamente pagos.

Elencando, exemplificativamente, inconsistências dos números da autuação, aponta que quanto ao produto 122011128, a ausência de qualquer registro de entradas, resultou em suposta omissão de entrada de uma peça, mas, de acordo com o controle de movimentação de estoque, houve o ingresso de uma peça, sob a Nota Fiscal nº 30075. Junta “*print*” dos respectivos lançamentos e do registro da nota fiscal no Livro de Registro de Entradas no período.

Avançando, alega a ausência da prova “*Fato-Índice*”, vez que o Autuante se valeu de suposto levantamento quantitativo de estoque baseado em análise sumária lastrada, unicamente, nos dados de arquivos do SINTEGRA. Nessa linha, aduz que caso fossem verificadas as fichas de controle de estoque, ou o Livro de Registro de Entradas e o de Saídas, restaria apurado que as saídas reclamadas foram devidamente escrituradas, demonstrando-se a ilegal presunção que se fundamenta a Infração 5.

Alega ilegalidade do ônus da prova e cerceamento do seu direito de defesa.

Com relação à infração 8, de plano, aduz a impossibilidade de apresentação da documentação que afaste a previsão normativa, porquanto o fato alegado não está previsto na norma indicada. Alega ainda que não existe penalidade prevista no artigo 42, XIII-A, “e”, item 1, subitem 1.1, da Lei 7.014/96, entendendo que o motivo que levou à acusação fiscal foi diverso do apontado.

Registra que o dispositivo legal pressupõe um único código para mais de uma mercadoria e o Autuante alegou a ocorrência de situação oposta, uma única mercadoria para mais de um código. Cita o CTN e a doutrina, transcrevendo excerto do Julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545/RJ que versa sobre “*Equívoco na valoração jurídica dos fatos*”, destacando que é inválida a acusação fiscal em razão da falta de fundamentação e do fato de que não se localiza nos autos nenhum documento ou demonstrativo que evidencie a prática da conduta delitiva.

Diz da afronta o princípio da motivação e da legalidade, além de transcrever os artigos 123, 129 e 130 da Lei Estadual nº 3.956/1987, destacando que tais dispositivos são compatíveis com a CF/86 e o Artigo 97, VI do CTN. Cita a doutrina.

Ao final, pugna pelo conhecimento e provimento do seu Recurso, além de reiterar pedido de conversão do feito em diligência em razão da precariedade da fiscalização que precedeu sua lavratura do Auto de Infração.

Levado o PAF à apreciação em segundo grau, em 12/12/2016, esta 2ª CJF decidiu por converter o feito em diligência, fl. 437, a INFAZ de origem para:

1. *INTIMAR o Contribuinte a apresentar, de forma definitiva, alegações e documentação de todas as inconsistências que entenda ainda remanescentes;*
2. *Verifique se há pertinência as alegações recursais inerentes à auditoria de estoque realizada, apresentando suas razões de forma pontuais e específicas às apresentadas na peça recursal, de modo a possibilitar o deslinde da lide.*

Devidamente intimada, a Recorrente manifesta-se às fls. 445/471 e, reiterando os seus argumentos, em relação à infração 5, dá conta da existência de outro Auto de Infração (AI nº 206837.0016/14-9 – Acórdãos JJF 0057-01/16 e CJF 0141-12/16) lavrado contra a ora recorrente, referente à mesma imputação em períodos distintos, e foram cancelados pelo CONSEF.

Lembra que no caso dos autos, a fiscalização adotou como referência arquivos magnéticos imprecisos, sem que houvesse a intimação prévia da Requerente para a sua regularização, conforme determina a legislação do Estado da Bahia, o que leva à invalidade do Auto em face das inexatidões verificadas.

Quanto ao levantamento fiscal, parcialmente retificado na diligência, diz que remanescem equívocos, afirmando que: “*(i) não sanou os equívocos anteriores; (ii) indicou equivocadamente que haveria uma indevida majoração do valor originário do Auto de Infração, o que não pode ser admitido e não foi admitido pelo Acórdão JJF Nº 0134-03/16, (iii) indicou um valor inferior de supostas omissões de saídas em comparação ao levantamento original e, mesmo assim, exigiu o mesmo valor de do levantamento original (se a base de cálculo do imposto é inferior, o valor do imposto deve ser necessariamente inferior)*”.

Diz da invalidade da infração, repisando a tese de que a fiscalização teria construído o Auto de Infração partido de arquivos magnéticos imprecisos, sem que houvesse a intimação prévia do Sujeito passivo, conforme determina a legislação do Estado da Bahia.

Esclarece que as informações e documentos fiscais que demonstram a correta movimentação de Estoques já foram apresentados nas suas manifestações em diligências anteriores, sendo eles em arquivos denominados:

- a) “*Saída Transferência*” – arquivo em formato “.zip” no qual constam cópias das notas fiscais eletrônicas (DANFE/NF-e) de saída emitidas pela empresa que foram desconsideradas pela D. Fiscalização.
- b) “*Entradas Transferência*” – arquivo em formato “.zip” no qual constam notas fiscais

eletrônicas (DANFE/NF-e) de entrada emitidas pela empresa que foram desconsideradas pela D. Fiscalização.

- c) “*Planilha Intimação Barra Shopping*” – *Planilha em formato “Excel” na qual consta a relação de entradas e saídas desconsideradas pela Fiscalização*, bem como a comparação de movimentação de estoques de acordo com os documentos fiscais correlatos e o controle de estoques Kardex.

Consigna que os documentos referidos atestam as efetivas movimentações de estoques, contendo as posições consolidadas de estoque de cada produto em 31/12/2012, considerando os estoques iniciais em 31/12/2011, bem como as entradas e saídas verificadas ao longo do ano de 2012, com a identificação das Notas Fiscais (DANFE/NFe) e os casos de venda a consumidor final, além das Notas Fiscais (DANFE) das entradas e das saídas, bem como a relação de saídas para vendas a consumidor.

Colacionando trechos de planilhas e *print* de telas, relaciona exemplos de inexatidões e erros perpetrados pela fiscalização:

- a) Diz que o levantamento fiscal aponta, quanto ao produto 122011128, à ausência de qualquer registro de entradas, redundando em suposta omissão de entrada de uma peça. Esclarece que de acordo com o seu controle de movimentação de estoque houve sim o ingresso da peça supostamente faltante, conforme Nota Fiscal nº 30075 devidamente registrada no seu Livro Registro de Entradas do período.

Reitera a tese de que é frágil o levantamento fiscal, aduzindo que o equívoco apontado se repete em relação a todas as mercadorias envolvidas no levantamento fiscal.

Tece comentários e explicações sobre os arquivos eletrônicos acima referidos, dizendo que o conteúdo dos mesmos explicita a regularidade das suas operações, consubstanciadas nas operações de entradas oriundas de outros estabelecimentos contribuintes do ICMS, saídas para outros estabelecimentos contribuintes do ICMS, entradas decorrentes de trocas ou devoluções de consumidores finais e saídas destinadas a consumidores finais, com a indicação dos respectivos documentos fiscais, aduzindo que compete à SEFAZ, por seus prepostos, verificar todos os documentos que já foram apresentados, a partir dos quais se evidenciará que não houve qualquer equívoco nas movimentações de estoque do estabelecimento autuado no ano de 2012.

Comenta sobre as diligências já realizadas e repisa que apresentou elementos e provas dos erros cometidos pela fiscalização, e que o fiscal que levou a cabo a 3ª diligência, mais uma vez, apenas cuidou de rebater os fundamentos defensivos, deixando de realizar a diligência requerida.

Sublinha o fato de que a mera padronização, em 9 (nove) dígitos, do campo descrição de mercadoria, a exigência fiscal que decorre de Omissões de Estoque passou de R\$724.857,16 para R\$123.225,72, cifra ainda equivocada, afirmando que o referido ajuste coincide com o ajuste feito no Auto de Infração originário, e que caso o fiscal tivesse efetuado todos os ajustes necessários, nenhum valor restaria passível de exigência fiscal.

Nessa linha, garante que a Fiscalização não considerou os itens de códigos idênticos de forma agrupada, concluindo de forma equivocada que Entradas e Saídas não eram compatíveis, uma vez que utilizou linhas separadas para tratar de códigos idênticos de mercadorias, como se fossem itens diferentes, ou seja, mercadorias com o mesmo código foram tratadas em linhas diferentes, o que teria gerado as supostas omissões, certo que em diversos casos, as omissões de saídas coincidem com as supostas omissões de entradas. Como exemplo colaciona trecho da planilha denominada “*Aud Estoq Final*” da planilha “*Demonstrativo Omissões Barra Revisão Final Pós DEFESA 07Dez2015*”, elaborada pela D. Fiscalização, citando os produtos “*TSHIRT DE PAETE*”, “*BLUSA DE CHIFFON ESTAMPADO*” e “*BATA DE CHIFFON RENDADA*”.

Anota que além dos exemplos citados e daqueles contidos nas planilhas, outras operações tiveram desconsideradas as Notas Fiscais de transferência e Cupons Fiscais de venda a

consumidor final, o que distorce os resultados do levantamento fiscal.

Insiste na tese de que não cometeu qualquer infração e da ilegalidade da aplicação da presunção de omissão de saídas ao presente caso, dizendo da necessidade de cancelamento do item em referência em face de vício insanável.

Por derradeiro, registrando que o autuante não atendeu o quanto requerido na diligência determinada pela Câmara deste Conselho de Fazenda, pugna pelo provimento do seu Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente as infrações 2, 5 e 8.

Às fls. 472/476 o Autuante apresenta sua informação concluído que a Autuada não acatou o pedido expresso na Diligência, arguindo ser de responsabilidade do Fisco a demonstração da pertinência das alegações efetuadas.

Conclui asseverando que: *“Em questão está a apreciação de procedimentos que ignoram e inobservam a legislação com latente prejuízo ao Fisco, aos demais contribuintes e a sociedade em geral.”*

Às fls. 482/487, em nova manifestação, após relatar sobre o andamento do PAF o Recorrente destaca que em seu parecer o autuante não ilidiu os fundamentos apresentados pelo Requerente quanto à infração 5, a saber: (i) *apresentou alegações genéricas e desconexas com as especificadas no caso concreto*; (ii) *não demonstrou a adequação do levantamento fiscal, violador das regras básicas de auditoria, ao se pautar em documentos “inadequados”*; (iii) *pretende convalidar lançamento tributário que não respeita a verdade material dos autos do processo*.

Por fim, as fls. 492 e 493, em sua última informação fiscal sobre este PAF, o Fiscal Autuante, após breve relato sobre as últimas ocorrências processuais, passa a examinar as alegações finais da Recorrente destacando o não enfrentamento ou esclarecimento dos elementos levantados e apresentados ao longo de suas informações fiscais.

Conclui destacando que não há novos elementos objeto de sua análise, eis que o Autuado, mais uma vez, reafirma o já transcrito no Auto de Infração, de modo a continuar impunemente a não recolher o ICMS devido.

VOTO

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, este interposto pelo contribuinte, pleiteando a revisão do Acórdão Nº 0134-03/16 da 3ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, que acusa o Contribuinte de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de novembro e dezembro de 2012.

Em relação ao Recurso de Ofício interposto pelos julgadores da 3ª JJF deste CONSEF que tem por objeto reapreciar o Acórdão 3ª JJF nº 0134-03/16 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA, em decorrência da infração 6 ter sido julgada nula, cuja acusação é de falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo do imposto, em virtude de declaração nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias.

Analisando a Decisão recorrida verifico que a anulação do item 6, do presente Auto de Infração, decorreu da constatação pelos i. Julgadores da decisão ora recorrida de que: *“não ficou caracterizado o impedimento para o autuante desenvolver um processo normal de fiscalização e restou comprovado que o arbitramento não obedeceu ao devido processo legal, considerando a metodologia empregada na apuração da base de cálculo do imposto exigido, o que conduz à incerteza na determinação com segurança da infração e do imposto exigido”*.

Cabe ainda destacar que essa conclusão teve por supedâneo a constatação de que a autuação

deriva de *arbitramento* quando poderia o Autuante ter feito as apurações necessárias para a perfeita determinação da conduta delitiva e a determinação do imposto eventualmente devido, nos termos da Súmula CONSEF nº 04 cujo teor também transcrevo:

SÚMULA CONSEF Nº 04 ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DISTORÇÃO NA CONTA “MERCADORIAS”. INDÍCIO DE VENDA DE MERCADORIAS POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. A verificação de prejuízo no resultado com mercadorias ou a constatação de distorções no custo de mercadorias vendidas que inclusive impliquem “custo negativo” constituem indícios de possível subfaturamento ou de omissão de lançamento de operações mercantis, não se encontrando essas situações elencadas na lei como pressupostos para a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS.

Assim, a conclusão é pela manutenção da decretação de nulidade da infração 6, entendido que não restou caracterizado o impedimento para o autuante desenvolver um processo normal de fiscalização, além do fato de que o arbitramento levado a efeito pela fiscalização não obedeceu ao procedimento devido, o que leva à falta de segurança na determinação da conduta delitiva e do imposto passível de exigência pelo erário.

Concluindo, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso de Ofício em relação à infração 6, por a considerar também NULA.

Quanto ao Recurso Voluntário, no qual se insurge a Recorrente contra a decisão de primeiro grau administrativo que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, sendo integralmente procedentes as infrações 2, 5 e 8, e, cujas acusações fiscais atinam a: i) Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de outubro a dezembro de 2012; ii) Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado; iii) Multa em razão da adoção de um mesmo código para mais de um item de mercadoria no mesmo exercício.

A tese recursal tem lastro na suposta impropriedade dos demonstrativos fiscais embasados nas informações colhidas no SINTEGRA, aí entendido que a falta de análise mais acurada dos documentos e registros fiscais do Sujeito Passivo demonstrariam a improcedência da autuação.

Pois bem, compulsando os autos e analisando os documentos a ele trazidos, inclusive as quatro diligências realizadas na busca da verdade material, passo à análise das suas razões recursais.

Quanto à infração 2, julgada procedente, vejo que a decisão de piso teve como fundamento principal as afirmações do Autuante que, de forma resumida, afirmou: a) que o contribuinte não apresentou as Notas Fiscais de Entradas relativas às devoluções efetuadas por consumidores finais, nem apresentou esclarecimentos quando informado da ausência dos documentos solicitados; b) que não foi constatada a existência de todas as notas fiscais de entradas relativas às devoluções de consumidor final; e c) que além de o Contribuinte não ter apresentado as notas fiscais, jamais teria mencionado o documento fiscal originário (Cupom Fiscal), que deve ser anexado o Cupom Fiscal original ou cópia do mesmo, quando se tratar de devolução parcial.

Feita a primeira análise, vê-se que o caso é de utilização de créditos fiscais em razão de devoluções de mercadorias que normalmente ocorrem em momento posterior às vendas realizadas, supostamente desacobertas da documentação fiscal necessária.

A norma expressa no art. 653, do RICMS é clara, sobretudo quando trata da necessidade da existência de prova inequívoca da devolução, conforme sublinhado na decisão de piso.

Nessa esteira, à vista dos documentos trazidos aos autos pela recorrente ao longo do processo e as informações fiscais, vejo que o sujeito passivo não logrou comprovar, de maneira inequívoca, que houve as operações de devolução como afirma ao longo do processo.

Nesses termos, em que pese haver fortes indícios de que houve de fato as ditas operações de

devolução, a prova cabal e irrefutável é impositiva. Uma vez não elidida a acusação da forma prevista no art. 653, acima referido, restará caracterizada a infração.

Assim, quanto à infração 2, entendo que não há que se fazer qualquer reparo à decisão de piso.

Quanto à infração 5, a tese essencial do contribuinte é de que a fiscalização com base nos dados do SINTEGRA contém falhas que inquinariam de nulidade a acusação fiscal, haja vista que o demonstrativo que lastreia a acusação não contempla operações para as quais há a emissão de documentos fiscais e os competentes registros escriturais.

Verifico que os valores lançados na infração 5, em verdade foram apurados em levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, dando causa à acusação de omissão de saídas de mercadorias decorrente da falta de registro de entrada desse produtos, apurado valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, restando assim entendido que teria ocorrido omissão de saídas de mercadorias, portanto não há indício algum de nulidade quanto esse item da autuação.

Saliente-se que, diante das razões recursais trazidas pelo Recorrente, esta 2ª Câmara decidiu baixar este PAF em diligência para ser intimado o Contribuinte a apresentar, de forma definitiva, as alegações e documentação de todas as inconsistências que entendesse ainda remanescentes.

No entanto, constando-se que, atendida a diligência, na sua manifestação o Recorrente repisa as suas alegações defensivas e recursais, reiterando que a Fiscalização não considerou os itens de códigos idênticos de forma agrupada, concluindo de forma equivocada que Entradas e Saídas não eram compatíveis, uma vez que utilizou linhas separadas para tratar de códigos idênticos de mercadorias, como se fossem itens diferentes, ou seja, mercadorias com o mesmo código foram tratadas em linhas diferentes, o que teria gerado as supostas omissões, certo que em diversos casos, as omissões de saídas coincidem com as supostas omissões de entradas.

Assim, verificando-se nos demonstrativos que, de fato, os itens relativos às mercadorias objeto do lançamento não foram devidamente agrupados, conforme determina o regramento pertinente, tendo em vista que o demonstrativo gravado em planilha *Excel* possibilita e facilita a sua correção, providenciada a sua revisão, cuja planilha fica colacionada às fls. 500/525, restou apurado remanescer a omissão de saídas no valor de R\$264.006,34, resultando no valor de R\$44.881,08, em relação ao ICMS devido relativo ao exercício de 2012.

Em assim sendo, em face da constatação dessa falha, passível de correção no demonstrativo do Autuante, efetuada a devida correção, verifico que a exigência deve ser reduzida para o valor de R\$44.881,08.

Pelo exposto, reformo a decisão de piso para julgar Procedente em Parte a infração 5.

Para a infração 8, o contribuinte é acusado de adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria, lhe sendo exigida multa.

Analisando o quanto trazido aos autos, vejo que, apesar de se ter dado enfoque à suposta caracterização de que teria havido utilização de um mesmo código para mais de um item de mercadoria causando embaraço aos procedimentos fiscais, inclusive quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, em verdade tal assertiva não se comprova.

Certo é que, conforme a circunstância do fato descrita no Auto de Infração, não se verifica, de maneira específica, nenhum caso concreto, merecendo destaque o fato de que o autuante, no combate às alegações do Contribuinte, não demonstrou de forma efetiva a existência e identificação dos 878 itens com códigos diferentes, preferindo aduzir que a multa é tipificada no art. 42, Inciso XIII-A, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e que teria sido aplicada a título educativo.

Nesses termos, a considerar a falta de comprovação por parte do autuante da existência de utilização de um mesmo código para mercadorias diferentes, entendo insegura a imputação, motivo pelo qual julgo NULA a infração 8.

Isto posto, NEGOU PROVIMENTO ao pedido de improcedência da infração 2, formulado pelo Sujeito

Passivo, julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE a infração 5, reduzindo a exigência fiscal para o valor de R\$ 44.881,07, e julgo NULA a Infração 8.

Infração	Valor Autuado	Vl. Julgado 3ª JF	Vl. Julgado 2ª CJF
1	R\$ 238,60	R\$ 238,60	R\$ 238,60
2	R\$ 13.177,42	R\$ 13.177,42	R\$ 13.177,42
3	R\$ 31.097,68	R\$ 31.097,68	R\$ 31.097,68
4	R\$ 9.137,59	R\$ 9.137,59	R\$ 9.137,59
5	R\$ 123.225,72	R\$ 123.225,72	R\$ 44.881,08
6	R\$ 48.385,54	R\$ 0,00	R\$ 0,00
7	R\$ 140,00	R\$ 140,00	R\$ 140,00
8	R\$ 27.600,00	R\$ 27.600,00	R\$ 0,00
Totais	R\$ 253.002,55	R\$ 204.617,01	R\$ 98.672,37

Em sendo assim, o voto é no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário por julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a Infração 5 e NULA a infração 8, além de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício em relação à infração 6.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206837.0014/14-6, lavrado contra **SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado a recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$98.532,37**, acrescido da multa de 60% sobre R\$53.651,29 e 100% sobre R\$44.881,08, previstas no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no inciso XVIII, “b”, do mesmo dispositivo legal, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2018

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

LEÔNICIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS