

A. I. Nº - 206837.0015/14-2
AUTUADO - SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
AUTUANTE RAIMUNDO SANTOS LEAL
ORIGEM DAT/METRO INFAZ/VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 23.11.2018

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0177-04/18

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. 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 reconhecida pelo sujeito passivo. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Prejudicado 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 e 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.

Afirma nos casos em que se deparou com a entrada de mercadorias por troca ou devolução, 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.

Aponta que 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, fala ser 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 empresarial, 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), assevera.


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	Aliq.	BC Icms	Icms	Val. Isent. It	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
QQQQQQQQEUTIQWYI 15/01/2010 13:43:25
FAB:BE05087560000034678 BR



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 / An	Cod. Prod.	Descrição	Qt	Val. Produ	Aliq	BC Icm	Icms	Val. Isent. Nt	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
QQQQQQQQEIoTUPRI 20/02/2010 10:37:03
FAB:BE05087560000034678 BR

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
				Razão Social: SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA							
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA				Endereço: AVE Tancredo Neves, 2.915 Ljs 449/450 2º Piso - SALVADOR Shopping							
SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA				Nome Fantasia: SHOULDER							
DAT METRO				I. Estadual: 74.074.254							
INFAZ VAREJO				C.G.C.: 43.470.566/0020-52							
											PLANILHA 3
SAÍDAS ATRAVÉS ECF SEM TRIBUTAÇÃO											
Cod Reg Ecf Resumo	Mês / An	Cod. Prod.	Descrição	Qt	Val. Produ	Aliq	BC Icm	Icms	Val. Isent. It	Val. Outr	Icms DEVIDO
6276	2010	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 Nº2915 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 10103002 0002 CAMISA LISTRADA IPC 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
0000000000PRRWYET 18/04/2010 20:20:17
FAB:BE050875600000034678 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 listadas em rol que apresenta.

Além disso, menciona que 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 traz 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		

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 E CORRENTE	0	3	0	1	0	0	2	2	1	R\$ 35,70
102150156	COLAR COURO E CORRENTE	0	3	0	2	0	0	1	1	2	R\$ 59,50
102150156	COLAR COURO E CORRENTE	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, entende serem as cobranças 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, diz ser o lançamento 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 infralegais 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, anota que o que se tem é a presunção de 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 absterido 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, em seu ponto de vista, 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.

Explica que para poder 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.

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, incontroverso 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.

Frisa 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 vislumbra, 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 substanciais 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.

Pontua 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.

Ressalta sua convicção acerca da higidez da conduta que a tudo escrutinou 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, escrituram todas as suas operações com valor inferiores aos preços 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	I	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	PREÇO 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 inexistências, 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	Med	Qt	Val. Produto	Pço 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				
	Cod Reg Ecf Resumo	Mês / Ano	Cod.Prod.	Descrição	Qtde	Val. Produto	PM Sidas
4	19	2010/06	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	3	212,54	70,85
5	6045	2010/03	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	2	218,00	109,00
6	5577	2010/02	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	14	1.526,00	109,00
7	5578	2010/02	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	1	109,00	109,00
8	7259	2010/05	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	3	316,10	105,37
9	6614	2010/04	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	1	103,55	103,55
0	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.

A		B		C		D		E		F		G		H		I		J		K		L		M	
		SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA										Razão Social: SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA													
		SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA										Endereço: AVE Tancredo Neves, 2.915 Lj 449/450 2º Piso - SALVADOR Shopping													
		DAT METRO										Nome Fantasia: SHOULDER													
		INFAZ VAREJO										I. Estadual: 74.074.254													
												C.G.C.: 43.470.566/0020-52													
												PLANILHA 10													
		ICMS DEVIDO POR SAÍDAS via ECF com MVA ZERO ou NEGATIVO																							
		CÁLCULO MVA PRATICADO - ZERO ou NEGATIVO																							
	Cod.Prod. (1)	Descrição (2)	Qtde (3)	Val Total Produto (4)	Pço Unitário SAÍDAS ECF (5)	Pço Unit ENTRAD AS (6)	MVA Apurado	Pço Unit de Saída c/ MVA Apurado (7)	Total Prod c/MVA Deduzido a BC Anterior (8)	Dif ICMS	MVA														
3	101010030	BLUSA AMPLA EM MALHA	3	212,54	70,85	76,30	-7,1%	109,03	114,56	19,47	0,429														
36		Aud. Fiscal											Data: __/__/2014												
37		RAIMUNDO S. LEAL											Recebemos uma cópia deste demonstrativo.												
38													Nome do Contribuinte: _____												
39													Cargo: _____												
39													Assinatura _____												

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 encaixe 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

Cod.Prod. (1)	Descrição (2)	Qtde (3)	Val Total Produto (4)	Pço. Unitário SAIDAS 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 ocorrerem 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 parcamente 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, tem como 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 sanado, entende, 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, transcrito 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 a atividade de lançamento tributário obrigatória e vinculada, 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 que 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 suscitaram 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.

Fala, ainda, sobre 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, e 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, independente de sua concordância ou não com o dispositivo em questão. Há a configuração do cometimento de uma infração, fruto da ausência dos elementos de 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 descaracterizar 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 (fl. 37).

Questiona como ser possível a um contribuinte com MVA dessa ordem, compreensível 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, pode ser considerado de 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 encaminhadas 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 distinguem 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 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 treze outros relatórios que subsidiaram de modo detalhado a Auditoria de Estoques (fls. 366 a 373), 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 nove dígitos até códigos com treze dígitos, novamente, mesmo que possuindo descrição para item de mercadoria semelhante ou similar.

Quanto a Infração 05, qual sejam 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 desconroles 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 se apresenta como 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 distinguem 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.

Anota que a defesa, 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, 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 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 extensão 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 dois mil 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 (tópicos 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.

A seu sentido, 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.

Relativamente 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 transcritos 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 todas 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 transcrito 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 apensar 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:

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 Desconto com 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

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

Julgado, procedente em parte, o feito seguiu para apreciação das Câmaras de Julgamento, em sede de Recuso de Ofício, bem como Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, tendo em 15 de maio de 2017 a 2ª Câmara de julgamento Fiscal proferido decisão contida no Acórdão CJP 0175-12/17 (fls. 699 a 714), decidindo pela nulidade da decisão proferida em primeiro grau, na forma abaixo:

“No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a Decisão da 4ª JJP (Acórdão Nº 0218-04/16) desonerou o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.573.807,99 para R\$263.831,26, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte.

A desoneração do contribuinte está associada à decretação de nulidade das infrações 4, 5, 8 e 9, bem como à improcedência da Infração 3, sendo este o escopo do presente recurso.

Quanto às nulidades das infrações 4 e 5, noto que se relacionam a um mesmo fato, qual seja, a inconsistência dos arquivos magnéticos utilizados pela fiscalização para executar o roteiro de levantamento quantitativo de estoques, pois a decisão de piso entendeu que a existência de mais de um código para a mesma mercadoria configura um vício do arquivo magnético, conforme se depreende da leitura de trecho da decisão recorrida, abaixo reproduzido.

‘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?’

Entendeu, portanto, que o autuante deveria ter intimado o sujeito passivo para corrigir os arquivos, conforme se lê em trecho mais adiante, conforme abaixo.

‘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’.

Conclui, assim, a decisão da 4ª JJP que o levantamento quantitativo de estoques não poderia ser realizado com tal incongruência, como deixa claro, no trecho seguinte, conforme abaixo.

‘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 recortada 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 (grifo acrescido).

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.’

Como se pode ver, a despeito da referência feita pelo relator à omissão do autuante na prestação de sua informação fiscal (ao deixar de abordar aspectos suscitados pela defesa), a fundamentação de sua decisão de nulidade se encontra estribada no fato de que existem várias mercadorias com mais de um código, como bem evidencia o trecho acima reproduzido. Ou seja, a existência de vários códigos para as mercadorias “baby look recortada em malha”, “bermuda em jeans” e “short em cotton” seriam evidências “patentes” (nas palavras do relator) de que há insegurança na determinação da base de cálculo, o que conduziria à decretação de nulidade.

Noto, ademais, que tal fato foi, inclusive, utilizado, na Infração 11, para enquadrar a conduta em um tipo legal que dele diverge, pois o art. 42, inciso XIII-A, alínea “e”, item “1”, subitem “1.1” da Lei nº 7.014/96 descreve a conduta de “adotar um mesmo código para mais de um item de mercadoria”, evento que guarda diferenças relativamente à conduta descrita como “... adoção de diferentes códigos para mercadoria cuja descrição é igual ...”, conforme se lê na complementação da descrição da Infração 11, à folha 7 do processo.

Do exposto, resta evidente que a decisão de piso incorreu em uma “confusão” entre duas condutas que, a despeito de possuírem descrições assemelhadas, revelam-se ontologicamente distintas e possuem, por

consequência, efeitos jurídicos diametralmente opostos. De fato, adotar códigos diferentes para um mesmo item de mercadoria não é infração, pois nenhum prejuízo traz ao controle do estoque do sujeito passivo, não representando qualquer óbice ao levantamento quantitativo de estoques, existindo, inclusive, procedimento próprio, disciplinado no art. 3º, inciso III da Portaria 445/98, que prevê o agrupamento dos itens inventariados, conforme se lê abaixo.'

'Art. 3º A apuração de débitos o ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

...

III - 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 (grifo acrescido), deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.'

Diferente, todavia, é a conduta descrita no art. 42, inciso XIII-A, alínea "e", item "1", subitem "1.1" da Lei nº 7.014/96, pois adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria é conduta que inviabiliza o levantamento quantitativo de estoques, o qual deixa de obter certeza quanto à mercadoria que foi objeto de omissão, relativamente ao preço do que se omitiu e à quantidade.

Assim, entendo que as infrações 04 e 05 não podem ser consideradas nulas, ao menos não o podem com a fundamentação que foi utilizada na decisão da 4ª JJF, já que o autuante pode (se não já o fez), simplesmente, agrupar os códigos relativos às mercadorias que possuem a mesma descrição, procedimento que não envolve qualquer dificuldade.

Ademais, caso a JJF entenda que o autuante omitiu-se na prestação da sua informação fiscal, deve encaminhar, de volta, o processo à inspetoria de origem com destino à autoridade lançadora, especificando os pontos que deixaram de ser abordados, com vistas à elaboração de uma peça informativa complementar, esclarecedora, conforme exige o § 6º do art. 127 do RPAF, abaixo reproduzido.

'Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.

...

§ 6º A informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação. ...'

Por isso, não é recomendável nem, muito menos, conveniente (do ponto de vista administrativo) que o atual lançamento venha a ser anulado, tendo em vista a impossibilidade de refazimento do levantamento fiscal relativamente aos exercícios de 2010 e 2011, o que resultaria em prejuízo irreparável ao erário.

Para que não haja supressão de instância, devolvo o processo com o objetivo de que seja proferida uma nova decisão, devendo, portanto, a JJF avançar no exame dos demais elementos processuais.

Ressalto que tal recomendação não representa, em absoluto, qualquer óbice a que o órgão a quo possa, eventualmente, chegar à conclusão de que o levantamento fiscal se encontra eivado de nulidades, por um outro motivo qualquer, vez que o colegiado de piso não exauriu, ainda, a sua cognição processual. Do exposto, declaro NULA a Decisão recorrida, restando PREJUDICADOS ambos os Recursos'.

Retornando o feito a este relator, em 23 de outubro de 2017, o mesmo foi convertido em diligência à Inspeção de origem, a fim de (fl. 729) que o autuante, ou preposto indicado, à vista dos levantamentos realizados, refizesse o agrupamento de mercadorias em atenção ao contido na Portaria 445/98, elaborando novos demonstrativos, prestando nova informação fiscal analisando todos os argumentos defensivos postos na peça defensiva, nos termos do artigo 127 § 6º, do RPAF/99, para todas as infrações constantes do lançamento, devendo o sujeito passivo ser cientificado do teor da mesma, com entrega de cópia dos levantamentos e demonstrativos elaborados, concedendo prazo de sessenta dias para manifestação, querendo. Em caso de manifestação do sujeito passivo, o autuante deveria se pronunciar.

Em atenção a tal solicitação, o autuante presta a informação de fls. 733 a 746, na qual, após transcrever os pedidos ali contidos, sustenta ser essencial para o exame das solicitações presentes no pedido de diligência voltar e examinar o teor das decisões e deliberações contidas nos dois julgamentos que envolvem o processo e que antecederam ao pedido de diligência em questão, dando especial atenção às afirmações e considerações presentes no Acórdão JJF 0218-04/16, considerando a necessidade de elencar algumas questões, que afetariam o cumprimento da diligência, e delineados em dois grandes blocos, a Portaria 445/98 e a "informação fiscal 1".

Após tecer rápidas considerações acerca da Portaria 445/98, lembra e estar a mesma prestes a completar vinte anos da data de emissão, ou seja, um outro contexto, uma outra realidade tecnológica e que envolve dois Regulamentos de ICMS, ao menos, em um dos exercícios auditados, assim como o Convênio 57/95.

Entende que tal Portaria, no momento de sua emissão teve a intenção de nortear os procedimentos para realização de auditoria de estoques em um momento, onde não havia Arquivos Magnéticos (AM-SINTEGRA), ou seja, uma realidade completamente distinta e diferente da realidade dos anos de 2010, 2011 e 2012 (período de realização da auditoria e autuação objeto do presente lançamento).

Lembra que naquela época, os se realizar o roteiro de estoques se fazia o exame e contagem de itens de mercadorias, de modo manual, tendo que examinar notas fiscais de entradas e de saídas, assim como cupons fiscais, um a um, processo manual, tendo como suporte formulários e planilhas, o que tornava árdua e limitada a realização do roteiro, especialmente, em empresas varejistas, mesmo com a opção de efetuar a verificação de modo amostral. Além de trabalhoso, o roteiro demandava um maior período de tempo e ainda possuía riscos de imprecisão frente a quantidade de itens de mercadorias, além das dificuldades decorrentes da descrição de mercadorias, lembrando que, naquele período as notas fiscais eram emitidas majoritariamente de modo manuscrito.

Diz ainda que os levantamentos de estoques de mercadorias, no momento, da emissão da Portaria, tendiam a apresentar um elevado percentual de falhas, tornando as autuações objeto de contestação e de julgamentos, onde eram considerados nulos frente as imprecisões, quando não era recomendado a revisão e elaboração de novos demonstrativos, e a se considerar que tais situações estavam presentes, nas auditorias que desenvolviam o roteiro de estoques, naquele momento, envolvendo os exercícios de 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, ou seja, buscava disciplinar procedimentos de vinte e cinco anos atrás, ou seja, um quarto de século.

Fala que a Portaria em questão buscou indicar procedimentos e respaldar a produção de levantamentos e exame de estoques que viessem a adotar a estratégia de aglutinação de itens de mercadorias e assim viabilizar a realização do roteiro de estoques, reduzindo as imprecisões e os riscos de nulidade dos levantamentos e para maior clareza e compreensão do seu propósito, resgata as justificativas apresentadas para sua emissão, através de transcrição de teor da mesa.

Aduz que ao examinar o Regulamento de ICMS/97 vigente quando da emissão da Portaria 445, especificamente o artigo que trata da definição da base de cálculo decorrente de omissões identificadas e que naturalmente foi considerado como a situação ou contexto que a Portaria buscava orientar no que concerne aos procedimentos para evitar contestações ou nulidade das autuações. Estabelece a Seção V, cujo teor transcreve em seu artigo 60:

Menciona que o novo RICMS/12 com vigência a partir de 01/04/2012 não mencionou a manutenção do artigo 60, ou de qualquer capítulo ou seção tratando “*Da Base de Cálculo nos Casos de Presunção de Omissão de Saídas ou de Prestações*” objeto do mencionado artigo 60 do Regulamento anterior, ficando a dúvida se não há prejuízo da menção e mesmo tentativa de obrigatoriedade do uso dos procedimentos apontados pela Portaria 445/98, como se fosse um procedimento a ser adotado de forma obrigatória, quando não há no novo Regulamento de ICMS (2012), a menção ao conteúdo que diretamente a Portaria procurou orientar. É uma dúvida ou indagação.

Demonstra inquietação seja pelo aspecto legal, seja pela nova realidade tecnológica, inclusive decorrente de um novo Regulamento de ICMS/12, seja pela alegação e exigência da realização de aglutinação de mercadorias com menção a mencionada Portaria seja algo determinado em diligência, de maneira impositiva, ignorando todos os elementos apensados ao Auto de Infração.

Considera ainda que está sendo deixado de lado, o rigor com que é visto o código de mercadoria, ainda que facultado ao Contribuinte a adoção ou não, destacando ser o Convênio 57/95 anterior a

Portaria 445/98, ainda que a implementação dos dispositivos do Convênio tenha sido feita paulatinamente.

Para ele há uma redução da importância do que dispõe o Convênio 57 assinado e publicado pelo CONFAZ em 30/06/1995 que em sua cláusula 26ª trata da utilização de códigos de emitentes e de mercadorias, com alteração no seu parágrafo único pelo Convênio 31/1999, conforme reproduz, a qual, a seu ver, tem um impacto e disciplinamento sobre o Regulamento de ICMS, vigente a partir de 1997 e que, portanto, deveria ser também, considerado quando da publicação da Portaria 445/98 e por isso a necessidade de resgate da mudança decorrente do Convênio e que está presente no Sistema de Processamento Eletrônico de Dados – SEPD.

Sua interpretação é de que a Portaria 445/98, visa orientar e disciplinar os procedimentos de auditoria de estoques, especialmente dos exercícios anteriores (1993 a 1997) e não fará a reprodução do Regulamento anterior, pois não é o principal documento norteador, sendo sua compreensão é que a Portaria em questão procurou orientar os levantamentos de estoques que até então elaborados de manualmente, com uso de formulários e planilhas com limitações e no novo Regulamento de março de 1997, a legislação relativa aos registros eletrônicos passa a ser disciplinados e é justamente o disciplinamento oriundo do Convênio 57/95 e do novo RICMS-BA que merece ser considerado.

Aponta que o novo RICMS/97 que abarca os dois primeiros exercícios auditados no processo em exame, dispõe sobre a escrituração fiscal, ou seja, sobre o uso de processamento de dados e informações fiscais de maneira eletrônica, e que aponta o Código, seja de mercadorias, seja do respectivo CFOP, seja no Cupom Fiscal, como o elemento central em todo o processo, na forma do artigo 707 reproduzido.

Resgata o que dispõe o RICMS/12 e que abarca um dos exercícios auditados no que trata da escrituração eletrônica dos livros fiscais e que requerer a emissão eletrônica de documentos fiscais, seja cupom fiscal, seja notas fiscais, tendo o seu artigo 246 o mesmo conteúdo do artigo 707 do Regulamento anterior, com pontuais ajustes. Reproduz o mesmo.

Aduz que considerando o atual regulamento de ICMS/12, assim como no anterior, a mencionada facultatividade do uso de Códigos para os itens de mercadorias, os mesmos são essenciais e fundamentais nos procedimentos de automação ou de processamento de dados. Tal condição é explicitada quando é considerado o layout exigido para a autorização do uso de sistema de processamento e escrituração fiscal de modo eletrônico e mesmo considerando facultativo o uso de Códigos, tal lista deve estar presente nos livros fiscais, o que não foi observado e respeitado pela autuada, que facultativamente optou por adotar Códigos de Mercadorias, ou seja, o que dispõe o Inciso II do Artigo 707 (1997) ou 246 (2012), especificamente explicitado no Parágrafo Único.

Questiona como então imaginar nesse cenário a exigência da Portaria 445/98, fruto de uma realidade mais restrita e limitada para a realização de procedimentos de auditoria de estoques, ao tempo em que responde não haver sentido ou razão na exigência ignorando as possibilidades decorrentes da escrituração e emissão eletrônica de documentos fiscais, diante do fato de que antes da efetiva implementação do Convênio 57/95 só poderia ser realizado, por amostragem e a partir da aglutinação de itens de mercadorias passou a ser realizado com a inclusão da totalidade dos itens de mercadorias e contemplando o detalhamento dos itens movimentados, seja por cor, tamanho, ou qualquer outra especificidade das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte.

Verifica então haver uma nova realidade em construção desde o Convênio 57 e que progressivamente vai sendo implantado, com a disseminação e acessibilidade financeira da tecnologia de automação da escrituração dos livros fiscais, da emissão dos documentos fiscais, da prestação de informações fiscais a SEFAZ, assim como, das ferramentas utilizadas pelos Auditores na realização da sua atividade profissional.

Insiste que tais mudanças impactam os controles fiscais e tornam a Portaria 445/98 a cada

exercício uma possibilidade limitada, à medida que, é possível a realização de auditoria por itens de mercadorias, tornando a aglutinação de itens de mercadorias, algo não essencial, mais que isso, um procedimento prejudicial aos interesses do Erário Público, à medida que, o avanço tecnológico, assim como, as ferramentas desenvolvidas por Auditores Fiscais permitem com segurança e precisão a produção de levantamento de estoques, considerar o SIAF, o SAFIS e o SIVIRINO.

Menciona como exemplo concreto da afirmação supra que os levantamentos e demonstrativos produzidos nos procedimentos de auditoria de estoques da autuada, em discussão efetuou o exame de 4.914 itens de mercadorias (ano de 2012) na sua versão final, após os ajustes e exame das alegações apresentadas pelos representados da Autuada, ao longo do processo de auditoria, destacando que os esclarecimentos efetuados, antes da emissão do Auto de Infração levaram as correções pontuais, cujo ajuste gerou mudanças monetariamente irrelevantes.

A seguir, explica como foi possível examinar a movimentação fiscal de mais de 4.900 (quatro mil e novecentos) itens de mercadorias, afirmando ser tal questionamento essencial por que pode levar a constatação de que exigir e/ou adotar o que dispõe a Portaria 445/98, ignorando os avanços tecnológicos e o que dispõe o Convênio 57 é ir de encontro a realidade dos fatos, com prejuízos para com a verdade dos fatos, com impactos financeiros ao Estado e a premissa da livre concorrência em condições de igualdade, diante da evolução tecnológica e os determinantes da legislação terem permitido a geração de inúmeros relatórios com detalhamento das operações comerciais da empresa autuada, objeto de exame, aliado a descrição, também detalhada dos procedimentos adotados e das informações obtidas.

Reforça e insiste de que só foi possível a realização da auditoria em análise pelas mudanças oriundas do Convênio 57 do distante ano de 1995 e que progressivamente foram implementadas e permitem não apenas a SEFAZ, mas ao contribuinte efetuar o controle e acompanhamento dos itens de mercadorias comercializados, um a um, seja por tamanho, por cor, ou qualquer outro detalhamento que, observando os parâmetros estabelecidos pelo Convênio acima mencionado, fosse considerado pelo contribuinte de relevância para a gestão comercial de suas operações.

Resgata para consideração não apenas o propósito da Portaria 445/98, o Regulamento do ICMS vigente no momento da assinatura da mencionada Portaria, mas do que sinaliza e obriga o Convênio 57, especialmente, no que tange aos Códigos de cadastramento de mercadorias, seja elas voltadas para comercialização, seja para uso e consumo, em razão das atividades desenvolvidas.

Assevera ser impossível, ou simplesmente irreal, adotar o SEPD, a emissão de notas fiscais eletronicamente sem a adoção de Códigos de Mercadorias, para isso bastando examinar o que dispõe o Convênio 57/1995, assim como, o Manual do Convênio, que já na sua apresentação, ou seja, longo no início, do documento orientador, o que faz pela via da sua transcrição.

Aponta que ao examinar o Manual do Convênio 57 observa que o termo “código” é o mais citado, seja para a escrituração fiscal, nota fiscal, cupom fiscal e demais informações prestadas a SEFAZ. Impossível, já nos exercícios auditados não adotar “códigos” mesmo sendo algo facultativo, é adotado pela autuada, à medida que optar por realizar a emissão dos Livros Fiscais com a opção pelo SPED, considerando ainda o que dispõe o parágrafo 4º do artigo 686 do RICMS/97, para levar a compreensão de que a evolução tecnológica e dos determinantes legais caminharam em prol do detalhamento das operações fiscais, considerando um código para cada item de mercadorias, exceto as destinadas para o uso e consumo como explicitado. Copia o teor do mencionado artigo, ressaltando a dispensa da *“manutenção do registro fiscal por item de mercadoria, prevista no inciso I, exceto para os contribuintes que exerçam a atividade econômica de comércio por atacado, quando o estabelecimento utilizar sistema eletrônico de processamento de dados exclusivamente para escrituração de livro fiscal e/ou emissão de cupom fiscal”*, bem como a possibilidade de o contribuinte *“consolidar em um único código todos os itens de mercadoria adquiridos exclusivamente para uso e consumo do estabelecimento”*.

Por fim, anota o estabelecimento de multas pela inobservância do que dispõe o Convênio 57/95, como pode ser verificado no artigo 42 Inciso XIII-A da Lei 7.014/96, transcrito.

Lembra que o contribuinte foi autuado pela infração acima mencionada e a Junta Julgamento manteve a infração após o exame das alegações de defesa, reconhecendo assim o cometimento de uma infração, com imputação de penalidade fixa, mas cuja maior intenção era de dificultar ou impedir qualquer exame acurado das suas movimentações de mercadorias.

Enfatiza novamente, que os avanços tecnológicos possibilitaram a realização da auditoria de estoque, podendo fazer uso de qualquer elemento de codificação, de padronização presentes nos AM-SINTEGRA, seja o Código de Mercadoria, seja a Descrição da Mercadoria, o CFOP, a Situação Tributária, enfim qualquer elemento de classificação presentes nas informações fiscais prestadas pelo contribuinte e como explicitado no relatório de auditoria (fls. 33 a 37), de modo deliberado, a Autuante adotou códigos para itens de mercadorias distintos nas Entradas e nas Saídas, ainda que a descrição fosse idêntica, ainda que houvesse um padrão comum quando considerado os nove dígitos iniciais dos Códigos de Mercadorias adotados para as Entradas e para as Saídas.

Acrescenta que a existência e permanência de inconsistências em arquivos magnéticos não foram impeditivas da realização da auditoria de estoques e sim dificultaram a sua realização, dada a precisão e os procedimentos para a superação das dificuldades. Os arquivos eletrônicos utilizados foram validados e reconhecidos pela autuada como expressando suas operações comerciais e foram considerados em condições de proceder ao exame das operações comerciais e de movimentação das mercadorias comercializadas ou movimentadas.

Assegura que a adoção de códigos de mercadorias distintos, em arrepio a legislação, como demonstrado foi algo intencional e com o propósito de impedir a realização de auditoria de estoques.

Insiste que as inconsistências que o Autuante se refere, não foram impeditivas para realização da auditoria de estoques, até por que, são comuns e recorrentes a existência de inconsistências em AM-SINTEGRA, mesmo com a existência de validadores, nesse sentido, a primeira providência tomada no decorrer da auditoria foi solicitar correções dos arquivos magnéticos.

Pontua que diferente do que afirmam os Julgadores da 4ª Junta ser impossível, a correção de tais inconsistências (utilização de diferentes Códigos de Mercadorias nas Entradas e nas Saídas), em razão de que notas fiscais, cupons fiscais foram emitidos, com dois códigos distintos, um para as Entradas, outro para as Saídas, tendo exigido e insistido para que o contribuinte efetuasse as correções das inconsistências, sinalizando todas as inconsistências identificadas, conforme relatórios apensados ao Auto de Infração, não podendo solicitar o impossível, ou seja, a uniformização de Códigos, ignorando que fatos comerciais, registros fiscais e registros contábeis não poderiam ser alterados.

Garante, como pode ser constatado, no relatório de auditoria e nos documentos e levantamentos produzidos, ter utilizado do campo ou registro descrição da mercadoria e dos nove primeiros dígitos dos códigos de mercadorias utilizados nas Entradas e nas Saídas para estabelecer um parâmetro central para realização do levantamento, para suplantar a inconsistência intencional produzida pela empresa para impedir qualquer levantamento de estoques, tendo a mesma tomado ciência do procedimento que seria adotado e pode, certamente, verificar os possíveis impactos e a consistência ou não de tal procedimento, optando por silenciar-se quanto a essa sua ação.

Destaca que a empresa autuada nunca passou por procedimentos de auditoria de estoques, em todos os exercícios anteriores, desde a sua criação, sempre apresentando saldo credor de ICMS, atribuindo a dificuldade, certamente, decorria de justamente adotar o procedimento de ter códigos distintos para a mesma mercadoria e diante da situação, e em sintonia e orientação por parte do Supervisor Fazendário, foi determinado que fosse buscado a realização da auditoria de estoques, pois os recolhimentos de ICMS da Autuada eram inferiores aos apresentados pelo mesmo segmento de mercado e por outras empresas situadas no mesmo Shopping, tendo então

buscado adotar procedimentos que permitissem a verificação, de modo, preciso da movimentação de mercadorias, item a item.

Enfatiza que o contribuinte foi legalmente intimado e teve mais que tempo necessário, sendo o Auto de infração lavrado após todas as tentativas de obter informações e esclarecimentos, lembrando acerca da existência de prazo previsto para conclusão da programação fiscal, sob pena de impactar os indicadores internos da própria Inspetoria.

Insiste mais uma vez que a inconsistência relativa aos códigos distintos de mercadorias não é uma opção da empresa autuada, mas ao contrário, a mesma é obrigada a manter os mesmos códigos e quando efetuar alterações deve comunicar tal fato e situação a SEFAZ.

Traz ainda a consideração dos Julgadores resgatando o teor da decisão da 2ª Câmara, quando na fl. 713 do PAF menciona o artigo 3º da Portaria 445/98, assim como da interpretação e menção ao artigo 42, Inciso XIII-A, alínea “e”, item “1”, subitem “1.1” da Lei 7.014/96, cujo teor transcreve.

Garante ter efetuado o agrupamento, de modo mais preciso específico e rigoroso do que sinaliza o mencionado inciso III, podendo parecer espantosa e contraditória tal afirmação, mas ela é possível de ser feita e sustentada pelos levantamentos e demonstrativos produzidos, sendo os demonstrativos produzidos mais específicos e precisos por que faz uso da tecnologia de processamento e dos elementos do Convênio 57/95 para categorizar, classificar os itens de mercadorias considerando a descrição da mercadoria e os códigos de mercadorias.

Demanda que os Julgadores examinem os eventos auditados (anos de 2010, 2011 e 2012) considerando a evolução da tecnologia, dos procedimentos de auditoria adotados e não apenas se atendendo literalmente ao que dispõe o Inciso III, sem mesmo contextualiza-lo, após treze anos entre a emissão da Portaria e os exercícios auditados, considerando a necessidade de revisão da Portaria, ao menos que ela seja aplicada de modo contextualizado, ao tempo em afirma que os procedimentos adotados não ferem ou não observam o que dispõe o mencionado Inciso III, ao contrário, aplica o mesmo de modo preciso e não de modo generalizador, o que só foi possível, como já dito, pela tecnologia à disposição, e de forma respeitosa, considera que os procedimentos adotados na auditoria são aqueles que não ferem e observam a Portaria 445/98.

Quanto a prestação de nova informação fiscal, após copiar o teor do artigo 127 § 6º do RPAF/99, invoca, de igual forma, o artigo 127 do mencionado diploma, para considerar ter atendido na informação fiscal prestada em 11/04/2016 aos elementos presentes da peça de defesa quando está observou o que dispõe o RPAF/99, sinalizando que assim como há uma sessão que disciplina a prestação de informação fiscal, há também uma sessão que disciplina a apresentação de peça de defesa, bem como que, segundo o despacho que consta na fl. 558, cuja leitura aponta que o Auto de Infração em questão, após a apresentação de peça de defesa pela Autuada e prestação de Informação Fiscal pelo Autuante foi considerado em condições de ser procedido o seu exame e julgamento, o que causa espanto, pois o mesmo Relator que proferiu tal entendimento, considera agora, que a informação fiscal prestada foi imprecisa, incompleta e não se posicionou frente as questões levantadas pela defesa, tendo observado não apenas o que dispõe o artigo 127, mas também, o que dispõe o artigo 123 do RPAF/99 transcritos.

Firma que como já dito, os julgadores consideraram não pertinente o pedido de diligências solicitado pela autuada, inclusive optando pela nulidade de algumas das Infrações, salientando que alegações e afirmações efetuadas pelos prepostos da autuada, mesmo quando desprovidas de provas, de levantamentos ou ainda de demonstrativos, ou seja, sem a presença de elementos que corroborassem as afirmações efetuadas, ainda assim foram objeto de exame e quando pertinente, em razão da busca da verdade e precisão dos valores apurados foram acatados e corrigidos como pode ser constatado na Informação Fiscal produzida (fls. 501 a 517), e isso se fez desde o início da auditoria conforme pode ser verificado nos e-mails enviados e recebidos dos prepostos da empresa.

Fala que um dos procedimentos obrigatórios para registro do Auto de Infração é o apensamento

de documento comprobatório de entrega ao contribuinte de cópia dos arquivos que subsidiaram a emissão do Auto, o que foi efetuado conforme comprovante presente na fl. 377, e desse modo, a empresa teve a sua disposição, desde a data da ciência do Auto de Infração de cópia de todas as planilhas, com os levantamentos produzidos e demonstrativos de cálculos.

Salienta que a mesma nunca procedeu na sua peça de defesa a apresentação de novas planilhas e novas versões para os demonstrativos, como será reafirmado nas colocações a seguir, tendo feito a opção de buscar brechas de ordem legal ou procedimental, com alegações sempre de ordem geral, com questionamentos de ordem legal, envolvendo, inclusive dispositivos tributários que não são objetos de discussão na presente instância de julgamentos, ao passo que ele buscou verificar a observância da legislação e não considerou correto e necessário discorrer e defender dispositivos tributários e constitucionais, não adentro no mérito do justo ou injusto.

Considera necessário, também, prestar esclarecimentos acerca do entendimento e deliberação presente no voto proferido pelos Senhores Julgadores da 4ª Junta de Julgamento Fiscal presente nas páginas 37 e 38 do Acórdão JJF 0218-04/16, que acabaram por ensejar a necessidade de reexame e que pontualmente será transcrito, numerado com a nomenclatura “Eclarecimento”, para em seguida ser apresentado as considerações consideradas necessárias para discernir se houve ou não o não enfrentamento pelo Autuante das alegações de defesa. Cópia trechos do mesmo.

Em contraponto ao trecho mencionado assevera que na sua Informação Fiscal prestou os esclarecimentos a todos os itens que compuseram a autuação e que foram objeto de alegação de defesa, considerando a presença de elementos de argumentação acompanhados de elementos de demonstração desde que acompanhados de evidências e/ou provas, não tendo se furtado a realizar os ajustes e correções desde que houvesse fundamentos para as alegações, algo que aconteceu durante os procedimentos de auditoria, nesse sentido, os e-mails de fls. 343 a 365.

Especificamente no que diz respeito às Infrações 04 e 05 relativas as Omissões de Estoques, cabe garante ter efetuado o exame dos tópicos alusivos, e mencionados especificamente na informação fiscal, tendo aglutinado a Infração 04 (Saídas maior que as Entradas de mercadorias) exercício de 2011, enquanto a Infração 05 (Entradas maior que as Saídas de mercadorias) nos exercícios de 2010 e de 2012.

Reitera como já mencionado na informação, ser a principal intenção da defesa confundir e descaracterizar os levantamentos produzidos sem a devida análise dos mesmos e sua refutação, pois 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.

Destaca mais uma vez que não basta efetuar alegações, mas demonstrar, comprovar, e como já posto na informação fiscal anterior, acerca das alegações apresentadas na peça de defesa, ao apontar que foram ignorados os valores relativos ao Estoque Inicial, subsidiando tal afirmação com a transposição presente nas folhas 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.

Passa e a ponderar trechos e afirmações e presentes no voto dos Senhores Julgadores, esclarecendo ter examinado e considerado todas as alegações, sempre à luz do artigo 123 do RPAF/99 e quando a autuada traz em sua peça de defesa, uma planilha (fls. 407 a 415) para arguir a existência de distorções no levantamento, o qual foi ignorando pelo Autuante, ainda que o mesmo tenha sido considerado pelos Senhores Julgadores, a mesma não faz menção sequer do ano que se refere (2010, 2011 ou 2012), argumenta, para a seguir questionar como vai acatar ou examinar uma alegação de defesa com tal ordem de imprecisão e ausência de fonte ou qualquer elemento de prova.

Alega que a empresa sequer aponta e comprova a fonte dos valores que aponta como corretos, o que dificulta a apreciação da mesma, frente a tamanha imprecisão e falta de comprovação da origem de tais dados, tendo apontado tal incongruência, na informação fiscal produzida anteriormente, conforme pode ser verificado na fl. 510. A mesma imprecisão se faz presente nos dez quadros presentes nas fls. 416 a 418, sem qualquer menção a origem de tais informações, inclusive a qual dos três anos auditados, tais dados se referem, ou seja, não observa o que dispõe o corpo do artigo 123 do RPAF/99.

Garante ter novamente sinalizado a imprecisão da peça de defesa, por consequência, não havia como examinar a procedência ou da alegação, questionando mais uma vez como poderia acatar e considerar quadros, só por que os mesmos foram apresentados em uma peça de defesa? Mais uma vez, destaca que aponta tal situação na fl. 510.

A seguir, esclarece que como explicitado no relatório de auditoria (fls. 34 e 35), a empresa autuada usava códigos com quantidade de dígitos que variavam de nove a treze dígitos, algo que vai de encontro ao que dispõe o Manual do Convênio 57/95, que estabelece um padrão para os códigos de mercadorias, o que já foi pontualmente sinalizando nas páginas anteriores da presente informação fiscal.

Conforme pode ser verificado nos arquivos padrão Excell que foram utilizados para elaboração das planilhas presentes no CD-ROM apensados ao PAF, assim como, todo material utilizado na auditoria, que subsidiaram a lavratura do Auto e que podem ser consultados pelos Senhores Julgadores, procurou identificar o padrão comum que permitisse a realização da verificação de estoque, tendo observado e verificado que os nove dígitos iniciais dos códigos apresentavam um padrão comum e que podiam ser tomados como parâmetro para consolidação dos itens de mercadorias, sem prejuízo ao Estado e ao Contribuinte, não havendo desprezo de itens de mercadorias, e sim a uniformização dos itens de mercadorias considerando os nove dígitos iniciais dos códigos, sendo todos os itens considerados no levantamento produzido, não havendo prejuízo para a empresa, além de o procedimento adotado não ferir ou ignorar a Portaria 445/98, como já mencionado, ao contrário, faz uso da tecnologia para dar maior grau de precisão no que dispõe a mesma, com maior grau de detalhamento do levantamento, fazendo o agrupamento pelos nove dígitos iniciais e pela descrição da mercadoria.

Aduz que quando se ignora elementos trazidos a Auto de Infração para considerar aspectos pontuais produzem-se afirmações parciais, ao passo que quando em um dado processo de Auditoria, se adotam os procedimentos de verificação, por amostragem, não se está ignorando os princípios mencionados pelos Senhores Julgadores, indaga, bem como se tal procedimento não é prejudicial aos interesses do Erário Público e não se há fundamentação para a adoção do procedimento de exame por amostragem.

Garante ter esclarecido todos os procedimentos que adotou, sempre de maneira direta, detalhada, sendo, às vezes, considerado como “fugindo” do exame das alegações de defesa, alegações essas que foram apresentadas desacompanhadas dos elementos de prova exigidos pelo RPAF/99 em vigor, frise-se mais uma vez.

Assevera ter procurado zelar pelos interesses do Estado decidindo adotar procedimentos dentro dos parâmetros não apenas de ordem legal, mas também de auditoria fiscal, sendo que o exame do material apensado evidencia capacidade de trabalho e espírito público e a experiência dos Senhores Julgadores pode certamente auxiliar que o interesse público seja preservado, considerando os elementos presentes acerca da conduta da autuada, inclusive, para burlar e não observar as suas obrigações legais.

Prosseguindo em suas colocações, o autuante asseverou que *“Há percepção, certamente uma percepção equivocada do Autuante, de que o Relator passa a julgar o Autuante ao invés dos elementos presentes no Auto de Infração, na Informação Fiscal, preferindo tomar com verdadeiro quadros apensados no corpo da peça de defesa, que não se fizeram acompanhar de informações básicas e essenciais, ou seja, a fonte e comprovação dos dados”*. E afirma de modo

categorico, de modo insistente ter intimado e aguardado se prestassem os esclarecimentos, que a empresa se manifestasse acerca das inconsistências, dando ciência prévia à mesma dos itens que quando não esclarecidos foram objeto de autuação, sendo todo o contexto deixado de lado no exame e na consideração das dificuldades presentes em processo de auditoria.

Reitera ter examinado e prestado esclarecimentos aos elementos trazidos ao processo pela defesa, quando acompanhado de elementos de prova, de argumentação, de demonstração, tendo procurado atender o que dispõe o artigo 127 § 6º, e insiste em afirmar que não basta apresentar alegações e necessário que se faça observando os preceitos apontados pelo RPAF/99.

Fala a seguir que *“os Senhores Julgadores ignoram os elementos de prova quanto as sucessivas Intimações e solicitações de correções no limite do possível, pois há prazos para conclusão dos procedimentos de auditoria. A impressão que fica é que está sendo ignorado que a Autuada procurou dificultar e evitar qualquer exame relativo a movimentação de mercadorias, usando o que dispõe a legislação e a expertise dos seus colaboradores para tal intenção”*. E continua: *“Os Senhores Julgadores parecem ignorar que há situações insanáveis, impossíveis de ser corrigidas, refiro-me ao uso de diferentes Códigos de Mercadorias, que como já afirmado, documentos fiscais já haviam sido emitidos, fossem notas fiscais, cupons fiscais, livros fiscais e mesmo contábeis já haviam sido produzidos e apresentados aos órgãos federais, municipais e estaduais, pois há imbricamento das operações comerciais e de serviços envolvidos”*.

Afirma categoricamente não haver tecnicamente como proceder a correção nos arquivos AM-SINTEGRA, dos Códigos de Mercadorias, pois as informações decorrentes e contidas geraram eventos, ou seja, novamente, está sendo dito, notas fiscais, cupons fiscais não podem ser reemitidos. Assim, qualquer mudança dessa natureza, fará com que o AM-SINTEGRA fique ou esteja em desacordo com os documentos e livros fiscais já produzidos ou emitidos, e os Julgadores, ao examinarem os elementos presentes no feito hão de constatar ter o autuante insistido e aguardado pela correção dos AM-SINTEGRA naquilo que era possível corrigir, especialmente, os Registros R74 e R75.

Pondera como arguir que deveria infinitamente intimar a Autuada para que ela viesse a fazer algo que ela, sempre soube ser sua obrigação legal e que “inteligentemente” decidiu descumprir, e como ignorar que o estabelecimento é uma unidade de um grupo econômico, no momento da auditoria, com mais de cento e vinte unidades espalhadas pelo País, inclusive com unidade fabril, com mais de mil colaboradores, fosse “limitada” e “ignorante” quanto aos procedimentos adotados? Tal indagação se faz necessário, diz, pois não se trata de um pequeno contribuinte, que não tem acesso e condições de ter infraestrutura legal, profissional e tecnológica para atender as suas obrigações legais.

Sinaliza que ao considerar os valores apurados, a partir dos levantamentos produzidos, ficará claro o porquê de não haver interesse da empresa em adotar os procedimentos previstos no Convênio 57/95, simplesmente, pelo fato de o valor da possível multa que viesse a ser imputada pela não observância do Convênio é bem menor do que as omissões de recolhimento de ICMS presumidas sustenta.

Esclarece, de modo complementar, que se dizer que os valores econômicos e financeiros apresentados na Escrita Fiscal, Contábil e mesmo nas Informações Econômicas Fiscais não estão destoantes, tanto assim é fato, que a única multa que foi possível imputar a Autuada relativa aos AM-SINTEGRA, foi a aplicada no Item 11 do Auto de Infração e que os Senhores Julgadores consideraram procedente, havendo um grau de complexidade na prática adotada pela empresa para burlar os dispositivos legais (Convênio 57/95) com um pequeno ônus.

Argumenta que um espaço em branco no cadastramento de um Código ou na Descrição da Mercadoria pode produzir uma divergência, isso ocorre seja ao usar o SIAF; o antigo SAFIS; ou mesmo o Excel, não há concordância entre o Autuante e os Senhores Julgadores quanto a inviabilidade de ser produzido a auditoria de estoques, as ações adotadas pela Autuada visaram dificultar, impedir a realização da auditoria, ainda que sempre de modo educado nos contatos

(ver e-mails) envolvendo os prepostos da Autuada.

Dificultou, mas não impediu, conforme pode ser verificado em todo o material produzido, nos esclarecimentos prestados, nas provas e demonstrativos produzidos ao longo da auditoria, vez que, tendo detectado tais situações de inconsistências efetuou ajustes e correções, não nos AM-SINTEGRA, mas nas planilhas, essa é uma das razões por que os arquivos Excel possuam ABAS.

Salienta ter mantido em ABAS as etapas de consolidação e refinamento dos levantamentos e demonstrativos produzidos, no intuito de que didaticamente ficasse o mais compreensível possível os procedimentos adotados, chamando a atenção para o fato de uma auditoria de estoques que envolveu mais de quatro mil e novecentos itens seja colocada em dúvidas, sob a alegação de imprecisão, quando ela (a possível falha) é decorrente não do Autuante ou do levantamento que produz, mas da adoção de procedimentos incorretos por parte da Autuada, em arrepio ao que se comprometeu, à luz do que dispõe o Convenio 57/95, e certamente o fez com fins de burlar a legislação e o pagamento dos tributos devidos.

Questiona mais uma vez o fato de contribuinte desse porte, nesse segmento de mercado, em trinta e seis meses que envolve o período de auditoria, em apenas, um houve recolhimento de ICMS – Normal na Apuração em janeiro de 2010 e que sempre apresentou saldo credor de ICMS em todos os demais trinta e cinco meses, pontuando estar expresso no Convênio que para cada código de item de mercadoria deverá haver e corresponder apenas uma descrição de mercadoria, e a eventual imprecisão dos levantamentos produzidos, ou as inconsistências que porventura existam decorrem da prática adotada pela empresa, que não expressam de maneira alguma negligência ou ignorância.

Insiste novamente, que a empresa autuada não apresenta levantamentos e demonstrativos que aponte e proponha as correções porventura que julgue devido, optaram por desqualificar os procedimentos e levantamentos por ele produzidos como um todo.

Finaliza, pontuando que considera não existirem elementos que subsidiem a realização da solicitação de agrupamento de itens, ao considerar todos os elementos presentes no feito e os procedimentos que adotou ao longo do exame e reexame do mesmo.

Considera ter atendido o solicitado no pedido de diligência em relação a nova informação fiscal, o que foi afirmado pelo próprio relator, já na primeira Informação Fiscal, inclusive em observância ao artigo 123 do RPAF em vigor.

Por fim, encaminha a informação fiscal prestada para conhecimento da Supervisão, que se considerar pertinente e adequado possa a dar um outro encaminhamento que não a remessa do feito ao Relator.

Intimado a tomar conhecimento do teor da informação fiscal (fls. 749 a 750), o sujeito passivo retorna aos autos (fls. 760 a 795), no sentido de, após firmar a tempestividade e resumo dos fatos, esclarece que a autuação se dividiu originariamente em onze itens, tendo liquidado as infrações 01, 06, 07 e 10 do Auto de Infração, com os descontos legalmente previstos, e apresentado impugnação quanto às infrações 02, 03, 04, 05, 08, 09 e 11.

Tendo sido prolatada em 2ª instância decisão que julgou prejudicados os Recursos de Ofício e Voluntário, declarando nula a decisão recorrida, bem como determinando o retorno dos autos à Primeira Instância para novo julgamento, na forma da Ementa copiada, salienta que o objeto da análise por parte da primeira instância (4ª JJF) é tão somente os itens 04 e 05 da autuação fiscal. Ou seja, a decisão de primeira instância foi considerada nula, apenas no que tange aos itens 04 e 05 do Auto de Infração.

Aponta que pelas providências determinadas, a diligência a ser realizada acabou extrapolando a matéria a ser decidida em primeira instância, isso porque, não obstante o escopo do retorno dos autos à primeira instância (a análise dos itens 04 e 05 do Auto de Infração) foi determinada, pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a análise por parte do órgão lançador acerca de todos os

argumentos e todas as infrações do Auto de Infração e assim sendo, o órgão lançador deveria ter se manifestado e atendido as solicitações efetuadas, por ocasião da conversão do processo em diligência, no que tange apenas aos itens 04 e 05 do Auto de Infração.

Registra que a despeito desses esclarecimentos, de qualquer forma, as solicitações efetuadas, que eram extremamente relevantes para a solução da controvérsia, não foram atendidas pelo órgão de lançamento, diante da recusa do autuante em elaborar um novo agrupamento de mercadorias, em atenção ao contido na Portaria 445/98, com os correspondentes demonstrativos necessários, transcrevendo trechos da informação fiscal produzida em atendimento à solicitação da diligência.

Entende que tal procedimento do órgão lançador é completamente inadmissível, não havendo base para o não atendimento das providências requeridas por ocasião da conversão do processo em diligência, uma vez que ao invés de efetuar as demonstrações requeridas, o órgão lançador dispendeu enorme esforço argumentativo para se recusar a elaborar os demonstrativos necessários, ficando claro que este acabou entrando em questões de Direito, as quais deveriam ser analisadas pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, ao invés de ter efetuado um novo agrupamento de mercadorias, consoante o disposto na Portaria 445/98.

Reserva várias linhas a abordagem do teor e objetivo da Portaria 445/98 a qual se obedecida a seu ver, deixariam indubitável a insubsistência do Auto de Infração, diante da ausência de omissão de entradas e saídas, como demonstrará.

Observa que embora tenha o processo sido convertido em diligência, justamente para que o órgão lançador realizasse agrupamento de mercadorias de acordo com a Portaria 445/98, elaborando novos demonstrativos, ao invés de o órgão lançador proceder tal como determinado, optou por se imiscuir de cumprir a determinação, alegando, em suma, que a Portaria 445/98 é antiga (datada de 1998), bem como que na época a realidade tecnológica era outra. Assim, segundo a fiscalização, a Portaria era destinada a regular época em que os levantamentos de estoques eram efetuados manualmente, além de ter usado o argumento de a Portaria 445/98 não seria aplicável. Para isso, considera que *“a Portaria em questão procurou orientar os levantamentos de estoques que até então elaborados manualmente, com uso de formulários e planilhas com limitações. Já com o novo Regulamento de março de 1997, a legislação relativa aos registros eletrônicos passa a ser disciplinados é justamente o disciplinamento oriundo do Convênio 57/95 e do novo RICMS-BA que merece ser considerado”*.

Argumenta também que com o advento do RICMS/12, não haveria mais em vigência qualquer correspondência com o artigo 60 do RICMS anterior, o qual a Portaria nº. 445/98 tentava disciplinar.

Pede a devida vênia, para discordar das assertivas da fiscalização tidas como absurdas e não podem prosperar, afirma. Primeiramente, fala que a fiscalização insiste em descumprir o determinado quando da conversão dos autos em diligência, sob pretexto de inaplicabilidade do conteúdo normativo, não cabendo ao órgão lançador, contudo, tentar decidir questões de mérito da autuação fiscal. Assim sendo, ainda que entendesse pela inaplicabilidade da Portaria 445/98, deveria ter efetuado as demonstrações requeridas, sem prejuízo de comentar quaisquer pontos que considerasse como pertinentes.

Assevera não ser dado ao órgão fiscalizador descumprir unilateralmente a determinação efetuada quando da conversão do processo em diligência. Tampouco pode, sobre qualquer pretexto, desconsiderar ato normativo tão somente por este ser antigo, haja vista que a Portaria 445/98 é plenamente aplicável ao caso em tela.

Garante que a assertiva da inaplicabilidade da Portaria, tendo em vista que esta supostamente regulamentaria o RICMS/BA de 1997, ou seja, anterior ao de RICMS/2012 não pode prosperar, primeiramente porque a Portaria está vigente e é essencial ao deslinde do caso em comento, pois conforme exposto na sua motivação, *“Dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”*.

Ademais, aponta que no caso concreto são avaliadas acusações de omissões de entradas e saídas dos anos de 2010, 2011 e 2012. Assim, a seu entender, não há qualquer sentido na alegação do ente fiscal em dizer que a disposição não seria aplicável, por ter sido revogada pelo RICMS de 2012.

Assevera que ainda que se considerasse a Portaria como revogada, o que se levanta apenas a título argumentativo, só poderia exercer seus procedimentos de acordo com a legislação vigente à época dos fatos ocorridos, tendo o ente fiscal simplesmente não querer aplicar legislação vigente à época dos fatos e que ainda se encontra com plena aplicabilidade, o que contraria o disposto nos artigos 105 e 106 do CTN (transcritos).

Assegura que diante do entendimento do autuante de que com o advento da tecnologia, o instrumento normativo estaria obsoleto, o mesmo não possui competência para legislar, devendo se ater ao estrito cumprimento e execução da legislação vigente, tendo a empresa procedido tal qual determinado na Portaria 445/98, que tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tornando-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”*.

Diz que a resistência na aplicação da metodologia se dá, pois, o agrupamento das mercadorias, tal como requisitado na ocasião da conversão dos autos em diligência, com base na referida Portaria, demonstraria de maneira inequívoca a insubsistência da infração fiscal que lhe foi imputada.

Em relação às infrações 04 e 05 da autuação fiscal, aduz que os valores exigidos foram baseados em presunções de omissão de entradas e saídas ou ainda de entradas e saídas, sem qualquer fundamento, por parte da autoridade fiscal, por isso, ao contrário do alegado pelo autuante, a aplicação da Portaria não enseja qualquer prejuízo para a fiscalização, ao contrário, já que a propicia um entendimento ainda mais detalhado das entradas e saídas efetuadas.

No caso concreto, aponta que a Fiscalização, efetuando a análise da documentação eletrônica constatou supostas 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, contudo, não houve omissões de entradas, tampouco de saídas nos anos de 2010, 2011 e 2012, uma vez que todas as operações praticadas no varejo durante o período da autuação fiscal foram objeto de regulares lançamentos nos Livros de Registro de Saídas (Doc. 07 vide CD anexo na Defesa) e Entradas (Doc. 07, vide CD anexo na Defesa) e Livros de Registro de Apuração do ICMS (Doc. 07, vide CD anexo na Defesa), os quais, ao que se indica, sequer foram analisados pelo órgão lançador.

Salienta, neste passo, 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, sendo os valores a título de ICMS sobre tais operações regular e tempestivamente pagos, cujos recolhimentos são igualmente incontroversos.

Frisa que a autuação fiscal parte de valores equivocados de estoques iniciais e finais, embora os livros de Inventário do estabelecimento tenham sido apresentados à fiscalização. 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.

A planilha demonstrativa que traz já colacionada na inicial 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”). Já 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.

Aduz que se a fiscalização 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 que relaciona em quadro demonstrativo.

Além disso, os demonstrativos que também estão juntados desde a defesa, indicam alguns dos casos em que se criaram 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, afirma.

Anota que as linhas finais inferiores de cada demonstrativo trazem os dados de movimentação agrupados e acaso o autuante tivesse considerado, de forma agrupada, o conjunto de movimentações para cada item de mercadoria, chegaria a um resultado completamente diferente, uma vez que a planilha demonstrativa que apresenta já colacionada na defesa, 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”). Ressalta que os valores de inventário inicial são constantes, não devendo ser somados.

Explica que para cada código e mercadoria, há uma quantidade específica em estoque – ou seja, não há registros diferentes de códigos nem de descrição de mercadorias e a própria planilha fiscal repete, em mais de uma linha, o mesmo código e descrição de mercadorias. Já a coluna “Saldo” indica o resultado corretamente considerado, depois de computadas as entradas e saídas sobre o estoque inicial, ao passo que a coluna “Difer” indica a diferença entre a coluna “Saldo” e a coluna “Inv. Atual. Shoulder”, e a coluna “Difer (AIIM)”, por sua vez, retrata os valores de diferenças indevidamente identificadas no Auto de Infração.

No parecer da manifestação fiscal por ocasião da conversão dos autos em diligência, o ente fiscal consignou que o agrupamento de mercadorias conforme determina a Portaria 445/98 seria prejudicial à fiscalização. Tal assertiva só pode prosperar se considerarmos que a função a fiscalização é imputar infrações que não ocorreram. A aplicação da Portaria, tal como determinado em diligência, iria conferir maior precisão na apuração das operações ocorridas.

Se a fiscalização 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. Da mesma forma, caso o ente fiscal tivesse procedido tal como determinado em diligência, teria verificado a não existência de omissão de entradas e saídas em relação aos itens indicados, arremata.

Conclui que a presente autuação somente foi possível porque se valeu a Autoridade Fiscal de suposto levantamento quantitativo de estoque, após análise sumária unicamente de dados de arquivos do SINTEGRA, e constatada a suposta diferença, esta 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, consoante transcreve.

Menciona que se tratando a presunção de figura excepcional, sua admissão impõe a observância estrita dos requisitos a que se condiciona sua aplicação, tendo o próprio legislador atentado a essa ressalva, traduzida pelos artigos 6º e 7º da Portaria 445/98, cujo teor reproduz.

Firma posição de que presunção não significa um “cheque em branco” dado pelo legislador ao Fisco; para aplicá-la, a Autoridade Fiscal deverá percorrer o caminho delineado pela legislação e 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.

Nessa esteira, diz que o lançamento tributário tendente a exigir o ICMS com base nessa presunção precisaria provar, incontestavelmente, a entrada de mercadorias não registradas no estabelecimento da Peticionária: é a falta de registro dessas entradas, no fim das contas, que determina o surgimento da obrigação tributária sob o manto da presunção. É apenas a entrada de mercadorias sem registro, portanto, que poderia servir de suporte fático ao lançamento do ICMS, e 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? Responde: verificando-se os livros onde deveriam, por força de lei, constar tais registros, invocando que a própria legislação que autoriza a aplicabilidade da presunção aponta essa resposta, na forma do § 3º do artigo 2º do RICMS/BA copiado.

Fala que ignorando a sistemática acima descrita, o autuante, ao pronunciar-se sobre as Infrações 04 e 05, não fiscalizou as entradas e saídas de mercadorias processadas pela Peticionária, e a despeito de quaisquer inconsistências nesse sentido, as infrações imputadas não dizem respeito aos dígitos utilizados nos códigos das mercadorias e sim a uma suposta omissão de entradas e saídas.

Repisa que não houve omissões de entradas, tampouco de saídas nos anos de 2010, 2011 e 2012, pois todas operações foram regularmente lançadas nos Livros de Registro de Saídas, de Entradas e Livros de Registro de Apuração do ICMS, os quais sequer foram analisados pelo autuante.

Garante 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 Peticionária no período.

Quanto ao argumento do autuante de que seria impossível a correção das inconsistências existentes no Auto de Infração, tendo em vista as inconsistências nos códigos das mercadorias, tal assertiva não é verdadeira caso a fiscalização tivesse 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 a diversas mercadorias.

Observa que no caso, o Fisco não atentou para 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 Auto de Infração é absolutamente inválido, a seu ver, 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.

Isso tudo, à luz do princípio da verdade material e da legalidade, evidencia a absoluta improcedência dos Itens 04 e 05 do Auto de Infração, frisa.

Observa ter sido o processo convertido em diligência, com a finalidade de que se prestasse esclarecimentos conclusivos acerca dos argumentos apresentados em relação a todos os itens da autuação fiscal, e acerca deste aspecto, conforme já salientado, a primeira instância deverá analisar novamente somente os itens 04 e 05 da autuação fiscal. Ou seja, a decisão de primeira instância foi considerada nula, apenas no que tange aos referidos itens, devendo a análise dos nobres julgadores se restringir a tal como objeto, repete.

Adentrando na manifestação do autuante, ao se pronunciar sobre a nulidade do lançamento efetuado, este consignou que *“Saliente-se que a Autuada nunca procedeu na sua peça de defesa*

a apresentação de novas planilhas e novas versões para os demonstrativos” o que na sua visão é uma assertiva incongruente, vez que primeiramente, é dever da autoridade fiscal requisitar as informações necessárias para conferir liquidez e certeza para a autuação fiscal.

No caso concreto, conforme demonstrado desde a Impugnação, a autuação fiscal não se sustenta, seja porque não encontra respaldo na fundamentação legal invocada, seja porque não reflete as informações encontradas na sua escrituração comercial, contábil e fiscal, indicando que desde a Impugnação procedeu com inúmeras demonstrações, ora reiteradas no bojo da presente manifestação, mais que suficientes para clarificar a nulidade da autuação fiscal.

Ademais, o ente fiscal considerou que *“Novamente, o Autuante quer destacar que não basta efetuar alegações, mas demonstrar, comprovar. Com o dito, na informação Fiscal anterior, acerca das alegações apresentadas no tópico 69 da peça de defesa, os prepostos apontam que foram ignorados os valores relativos ao Estoque Inicial, subsidiando tal afirmação com a transposição presente nas folhas 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”*, o que vê como descabida pois no que tange aos itens 04 e 05, demonstrou que as operações praticadas no varejo durante o período da autuação fiscal foram objeto de regulares lançamentos nos Livros de Registro de Saídas (Doc. 07 da Impugnação) e Entradas (Doc. 07 da Impugnação) e Livros de Registro de Apuração do ICMS (Doc. 07, da Impugnação).

Afirma ter demonstrado, igualmente, 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, sendo os valores a título de ICMS sobre tais operações foram regular e tempestivamente pagos pela Peticionária no período, valores cujos recolhimentos são igualmente incontroversos, tendo juntado planilha, já reiterada no bojo da presente manifestação, que 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”).

Quanto ao argumento ao autuante de que *“A mesma imprecisão se faz presente nos tópicos 75 que apresenta 10 (dez) quadros presentes nas págs. 416 a 418 do PAF, sem qualquer menção a origem de tais informações, inclusive a qual dos três anos auditados, tais dados se referem (...)”*, os dez demonstrativos juntados nas fls. 416 a 418, ali mencionados, foram elaborados de maneira a demonstrar que a fiscalização criou duas ou mais linhas de controle para uma mesma mercadoria (situação que se repete diversas vezes) no bojo da autuação fiscal, e contrariamente do disposto pelo mesmo, foi mencionada a origem das informações, tendo esclarecido que as planilhas foram elaboradas por intermédio do 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”).

Em relação à alegação de que não foi mencionado o ano da mercadoria, assevera que o foco da demonstração é que o autuante colocou uma ou mais linhas de controle para a mesma mercadoria, e assim, cometeu erro crasso ao alegar que haveria omissão de entradas em saídas, até mesmo se considerar o critério que ele próprio estabeleceu, pois elencou produtos em duplicidade para efetuar a comparação. Obviamente, diante de situação como essa, jamais seria possível chegar a um resultado sequer aproximado das operações ocorridas, não cabendo a este inverter o ônus da prova, diante da acusação de ausência de registros de entradas e saídas.

Fala ter demonstrado claramente que foram cometidos erros para diversas mercadorias, sendo a demonstração mais que suficiente para cancelamento da autuação fiscal.

Quanto ao fato pontuado de que usava códigos com quantidade de dígitos que variavam de nove a treze dígitos, o que contraria o Convênio 57/95, que estabelece um padrão para os códigos de mercadorias, tendo procurado estabelecer um padrão comum que permitisse a realização da

verificação de estoque, utilizando os nove dígitos iniciais, e que não haveria desprezo de mercadorias, mas sim uma uniformização considerados os nove dígitos, mas que todos os itens teriam sido utilizados, não havendo qualquer prejuízo para a empresa, bem como que o procedimento adotado não fere ou ignora a Portaria nº. 445/98, mas que *“ao contrário, faz uso da tecnologia para dar maior grau de precisão no que dispõe a Portaria, com maior grau de detalhamento do levantamento, fazendo o agrupamento pelos 9 (nove) dígitos iniciais e pela descrição da mercadoria”*, taxa tais assertivas como completamente esdrúxulas. A despeito de eventuais inconsistências formais cometidas, o amplo acervo probatório e a metodologia correta deixam claro que não houve infração de omissão de entradas ou de saídas de mercadorias, assevera.

Ao reconhecer que efetuou análise de forma generalizada, ou seja, apenas utilizando os dígitos em comum de cada mercadoria, a fiscalização, logo após, se recusa a elaborar demonstrativo, conforme requerido quando da conversão dos autos em diligência, acerca do agrupamento dos itens por mercadoria, conforme a Portaria 445/98, observa, afirmando que o critério de uniformização utilizado pelo ente fiscal lhe ocasionou prejuízos, pois conforme demonstrado em diversas ocasiões, se houvesse nivelamento dos produtos por mercadorias, restaria demonstrada a ausência de omissão de entradas e saídas. Teria sido clarificado ainda, que ao contrário do suposto pela fiscalização, conseqüentemente, não existem mercadorias entradas sem escrituração adquiridas com recursos obtidos por alegadas omissões de saída.

Firma posição de que não há como defender que o critério da fiscalização, que generaliza as informações, seria mais preciso que o agrupamento de bens por mercadorias, que permitiria análise comparativa de entradas e saídas no período fiscalizado, e justamente por isso, se negou a efetuar as demonstrações requeridas em diligência, o que não pode prosperar. Já demonstrou exaustivamente que a adoção do critério correto, tal como previsto na legislação, deixaria clara a ausência de infração no caso em tela.

No que toca o argumento de que teriam sido ignorados elementos de prova, sucessivas intimações e solicitações de correções efetuadas, bem como que *“Importa ainda sinalizar que ao considerar os valores apurados, a partir dos levantamentos produzidos, ficará claro o porquê de não haver interesse da Autuada em adotar os procedimentos previstos no Convênio 57/95. Simplesmente, o valor da possível multa que viesse a ser imputada pela não observância do Convênio é bem menor do que as omissões de recolhimento de ICMS presumidas”*, não havendo omissão de recolhimento do ICMS, entende não há que se falar na subsistência da multa, e ademais, quem se recusou a efetuar as demonstrações necessárias foi justamente o autuante.

Reafirma mais uma vez o fato de entender ter comprovado que as operações praticadas no varejo durante o período da autuação fiscal foram objeto de regulares lançamentos nos Livros de Registro de Saídas e Entradas e Livros de Registro de Apuração do ICMS.

Frisa ter demonstrado, igualmente, 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.

Fala não haver dúvida acerca da possibilidade de efetuar o cruzamento entre entradas e saídas.

Observa ter o ente fiscal se recusado a atender a determinação da conversão dos autos em diligência, para que os itens fossem agrupados por mercadorias, consoante o disposto na Portaria 445/98, justamente por saber que tal demonstração deixaria clara a insubsistência da autuação fiscal.

Por isso, entende deva ser o Auto de Infração cancelado na íntegra.

Requer, por fim, que as publicações, intimações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas, exclusivamente em nome de seu patrono, conforme dados indicados, até o encerramento definitivo do processo.

Retornando mais uma vez ao processo, no que denomina “informação fiscal 03”, o autuante esclarece inicialmente que a “informação fiscal 2” foi produzida, de modo respeitoso, em razão da discordância com a solicitação constante no pedido de diligência exarado pelo Relator do PAF em 23 de outubro de 2017, e sendo pouco comum, discordância ou não observância de pedidos de diligência, a mesma foi encaminhada para a Supervisão para conhecimento e deliberação, bem como encaminhada aos representantes legais da autuada que se manifestaram em 30 de julho de 2018.

A seguir, se manifestando sobre o conteúdo da nova manifestação, o Autuante reproduz as alegações da defesa, constantes às fls. 796 a 813.

Salienta que a “informação fiscal 2” foi produzida e direcionada ao CONSEF, por considerar já se fazerem presente os elementos necessários ao exame do feito e por considerar ter realizado um procedimento de aglutinação de itens de mercadorias mais preciso e além do que estabelece a Portaria 445, em face do detalhamento por itens, considerando como elemento de aglutinação a descrição da mercadoria.

Reafirma não considerar a Portaria 445/98 uma obrigação, uma imposição, especialmente por ser ela, uma normatização que visou orientar os procedimentos de auditoria de estoques em outro momento e contexto fiscal, anterior à evolução tecnológica, e essa evolução se fez através dos Arquivos Magnéticos (AM-SINTEGRA); EFD e Nota Fiscal eletrônica (NF-e) inexistentes quando da expedição da Portaria, já tendo mencionado anteriormente que o artigo do RICMS em vigor naquela oportunidade (1998) foi suprimido no novo Regulamento de ICMS que abarca um dos anos objeto de auditoria, sendo inegável o impacto dessas mudanças, ainda que o CONSEF, e a diligência objeto da Informação Fiscal desconsiderem tais mudanças e norteiem a solicitação na mencionada Portaria.

Considera ainda que todo e qualquer levantamento deve ser produzido de modo mais preciso possível, novamente por itens de mercadorias, afinal as mudanças ocorridas na legislação a partir do Convênio 55 foi com tal propósito, bem como que aglutinações de mercadorias favorecem o infrator e só deve ser adotado quando da impossibilidade de exame item a item de mercadorias, e firma que foi possível efetuar o exame item a item, sendo realizada a aglutinação, não o agrupamento, tendo por base, a descrição da mercadoria.

Insiste que a Autuada de maneira deliberada adotou códigos diferentes em afronta a legislação (Convênio 55) tendo sido detectado, conforme relatório de auditoria, apenas no ano de 2010 a existência de 2.107 (dois, cento e sete) itens de mercadorias com Códigos distintos, ou seja, um Código para Entrada e outro para Saída.

Lamenta a decisão dos Julgadores que consideram a Infração 11 improcedente, por considerar que o Autuante não tinha poderes para arbitrar a cobrança de penalidade fixa de apenas 20 (vinte) itens, ao invés dos dois mil, cento e sete casos identificados. A Infração foi considerada improcedente, ao invés de ser objeto de pedido de reexame.

Quanto aos tópicos presentes na nova manifestação, diz existirem afirmações que até podem ser consideradas desrespeitosas, além do caráter julgador antecipando-se ao CONSEF. Na sua maioria dos tópicos, quando não efetuando juízos sobre os esclarecimentos prestados na informação fiscal 2, vem a defender e desqualificar o trabalho de auditoria realizado.

Passando a prestar os esclarecimentos que entende devidos, aborda o fato de não considera ter esclarecimentos a prestar quanto ao primeiro e segundo bloco da manifestação, onde a Autuada tece considerações sobre o não atendimento da diligência, apenas considerando que sempre examinou todos os elementos apresentados pela defesa e quando devidamente aparando no que dispõe a legislação acatou e procedeu a revisão dos valores imputados nas Infrações.

Reitera os procedimentos que veio a adotar, que como já mencionado, são oriundos de uma aglutinação de itens, só que de modo mais detalhado e preciso, que considerou o elemento comum entre os itens de Entradas e de Saídas de mercadorias, no caso, a descrição do item de

mercadoria. Esse procedimento permitiu a realização da confrontação quantitativa da movimentação de mercadorias.

Menciona que a adoção de códigos praticada visou maior precisão no controle administrativo de mercadorias, tendo a autuada agido de forma diferente dos procedimentos fiscal, contábil, logístico e administrativo procedendo de modo contrário, desrespeitando a própria legislação, adotando códigos distintos e ainda assim considera-se injustificada e prejudicada quando foi o erário estadual, por todos, os elementos que se fazem presente no feito, que foi prejudicado.

Fala que as considerações tecidas sobre a justeza e necessidade de utilização do que dispõe a Portaria 445, por parte da empresa, naturalmente vão de encontro ao que afirma o autuante, chegando a defesa a fazer afirmações acintosas, consideradas inapropriadas, não cabendo refutação as mesmas.

Refuta as considerações presentes em trecho da manifestação, diante de que as demais infrações que compõem o Auto de Infração evidenciam a prática de atos lesivos ao erário estadual e para as quais foram imputadas, inclusive, as devidas multas.

Quanto às afirmações presentes em outro momento da peça apresentada, especialmente nos tópicos 42 a 45 diz se mostrarem inverídicas, considerando os elementos presentes nos autos (ver relatório de fiscalização), onde está consignado que foram gerados diferentes Livros Fiscais, inclusive e com alterações, sempre quando inquirido, especialmente os Livros de Inventário. As inconsistências e omissões, em especial, das informações presentes nos Livros de Inventário podem ser constatado nos sucessivos e-mails.

Assevera que os Livros de Inventário diferente do que afirmado foram sim checados à luz dos arquivos em PDF e confrontados com os registros presentes no AM-SINTEGRA e EFD. Cabe ainda mencionar que afirmações sem comprovação e prova se mostra como uma mera alegação, como dispõe o artigo 123 do RPAF/99.

Posiciona-se no sentido de que a insistência quanto ao não exame do Livro de Inventário é incompreensível afinal das planilhas de auditoria de estoque há, em cada um dos exercícios fiscalizados, uma “ABA” para o Inventário Inicial e outra “ABA” relativa ao Inventário Final do ano em questão, descabendo tal alegação quanto ter sido ignorado ou inobservado.

Ainda sobre o quadro apresentado (fls. 772 a 781) aponta não haver sequer a menção do ano a que se refere, não há qualquer menção a origem dos números apresentados e a comprovação dos mesmos, tendo, por zelo, reexaminado os arquivos originais presentes no CD-ROM (fl. 378) verificando a congruência das quantidades presentes no Livro de Inventário e as ABAS das planilhas produzidas na auditoria de estoques.

Quanto à ênfase na necessidade de considerar o que dispõe a Portaria 445 e insistência quanto a existência de inconsistências que culmina na apresentação de quadros, novamente sem menção ao ano a que se refere e a fonte de tais dados presentes, fala, e os próprios exames dos quadros apresentados padecem de clareza e esclarecimentos, afinal em alguns itens não há distinção e razão para aglutinação, afinal os códigos são os mesmos, as descrições são as mesmas, verifica-se o somatório em algumas colunas e em outras não. Sem fonte claramente identificada, sem identificação do respectivo ano, sem qualquer explicação onde se dá a incorreção pressupõe que o sentido é causar dúvida, colocar em dúvida o que foi produzido.

Lembra que todos os levantamentos produzidos foram disponibilizados aos prepostos da empresa, inclusive, antes da emissão do Auto de Infração, sempre com o intuito de conhecimento prévio e possíveis esclarecimentos que pudessem dirimir dúvidas ou falhas, tendo a mesma se dado ao trabalho de se posicionar quando da peça inicial de defesa e persiste em afirmar sem comprovar.

Salienta que todos os Arquivos gerados, assim como, os AM-SINTEGRA utilizados para a realização da auditoria foram exaustivamente examinados e requeridos as correções, mediante

relatórios detalhados, inclusive com orientação quanto aos procedimentos a serem adotados para que os mesmos expressassem a fiel realidade da escrita fiscal e vice-versa.

Quanto à afirmação de que a auditoria de estoque foi efetuada apenas com base nos arquivos SINTEGRA, discorda, apontando que a autuada desconhece que os mencionados arquivos devem ser a expressa representação das informações presentes nos Livros Fiscais. Quanto a isso, lembra que tais Livros Fiscais são produzidos a partir das informações contidas nos arquivos SINTEGRA.

Em relação às interpretações quanto a não pertinência da presunção de omissões, assim como a imperiosa necessidade de verificação dos Livros Fiscais, demonstra o sujeito passivo ignorar a própria legislação fiscal em vigor e mesmo o compromisso frente a autoridade pública de que os registros (AM-SINTEGRA) expressam a fiel veracidade dos atos fiscais praticados.

Já o argumento no qual se recorta trecho do relatório de auditoria para efetuar afirmações centradas no entendimento que lhe mostra ser conveniente e adequado, insiste que se não houvesse a adoção de Códigos distintos por parte da empresa não haveria por que trazer à luz a Portaria 445, e sobre a contestação efetuada lembra novamente que documentos fiscais foram emitidos, como dito, com uso de diferentes códigos, ou seja, é impossível a correção dessa distorção, cujo sentido foi impedir ou dificultar qualquer levantamento de estoque que viesse a ser produzido pelo fisco estadual.

Anota ter a empresa efetuado o julgamento dos procedimentos por ele adotados, inclusive quanto a não observância das determinações presentes na diligência solicitada pela 4ª JJF, e ao transcrever trecho da informação fiscal anterior para considerar incorreta a alegação de que não foi apresentado elementos de prova ou demonstração das alegações apresentadas, considera que os elementos de prova mencionados já estavam presentes no feito, desde o momento da emissão do Auto de Infração, ou seja, a autuada ignorou e ignora tal fato, a ponto de replicar documentos já presentes nos autos e agora insistir que tais documentos apensados são elementos (novos) de prova.

Aduz que o mesmo erro padece quando de nova menção aos Livros de Inventário, já abordado anteriormente, podendo ser verificado que a empresa replica elementos presentes nas Planilhas apensadas ao Auto de Infração, sem se dar o trabalho de mencionar o ano, ou mesmo, a fonte precisa de tais recortes de planilhas, pecando assim pela imprecisão e certeza daquilo que afirma.

Garante que os elementos elencados ao Auto de Infração configuram a existência de irregularidades e infrações a legislação tributária, em especial, ao Convênio 55, desconhecendo ou ignorando o contribuinte o que dispõe o mencionado artigo 123 do RPAF/99, ou seja, dele questionar as infrações que culminaram com o Auto de Infração apresentado os elementos de prova, aludindo a fonte ou origem das informações, além da previsão de apresentação dos elementos de prova, não apenas documentos, mas levantamentos e demonstrativos, não sendo capaz de identificar a origem dos dados presentes em quadros que não se pode identificar nem mesmo o ano a que se referem, havendo imprecisão em tais alegações.

Ao argumento de não caber à empresa apresentar provas de defesa evidencia o ignorar do que é apontado no corpo do artigo 123 já mencionado, afirma.

Ao falar no fato da defesa ter efetuado a transposição de trechos de informação fiscal acerca do uso de itens de mercadorias com nove a treze dígitos e da necessidade da Portaria 445, culminando com a afirmação de ser “*completamente esdrúxula*”, assevera já ter mencionado as razões de tal entendimento de não ver razão para arguir-se o uso da Portaria 445, diante do fato de ter a empresa autuada considerado infundadas as alegações apresentadas e a não adoção do agrupamento de itens de mercadorias, o que levaria a constatar a inexistência de omissões de saídas.

Reitera ser de responsabilidade da autuada a irregularidade decorrente da adoção de diferente código de mercadorias e a dificuldade, resistência, postergação, não atendimento de intimações elencadas no relatório de auditoria evidenciam o prenúncio de irregularidades, e quanto aos

pedidos de cancelamento do Auto de Infração na sua íntegra mostra-se algo de praxe por parte dos representantes da Autuada.

Considera que não há elementos na nova manifestação da autuada que ensejem a revisão das planilhas e levantamentos, que os procedimentos adotados não ferem o que dispõe a legislação e que acima de tudo, prima pela rigorosa apuração dos quantitativos de mercadorias nos aludidos levantamentos produzidos na auditoria de estoques, e ainda que a autuada utilizou de procedimentos engendrados para dificultar e impedir a produção de levantamentos quantitativos, não tendo êxito, busca desqualificar o seu trabalho, quando não, a adoção de procedimentos que lhe traga menor impacto.

Registra ser a autuada empresa que em trinta e seis meses auditados, em apenas um mês efetuou recolhimento de ICMS normal, pois sempre apresentou saldo credor. Insiste que procedimentos de auditoria não se limitam a confrontação de dados, mas a busca de evidência, provas, demonstrativos que permitam, dentro do estabelece a legislação, a recuperação do ICMS devido e não recolhido ao erário estadual.

Consta às fls. 825 a 829 comprovação de recolhimento de parcela do total reclamado, no valor de R\$37.554,14, correspondente a reconhecimento do quanto lançado nas infrações 01, 06, 07 e 10.

Presente à sessão de julgamento, preposto da empresa Sr. Nando Machado Monteiro dos Santos, reiterou todos os termos da defesa e manifestações anteriores no processo.

VOTO

Trata-se de nova apreciação acerca do presente processo, diante da anulação da decisão proferida no Acórdão JF 0218-04/16, diante do entendimento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0175-12/17 (fls. 699 a 714), conforme já relatado anteriormente.

Neste sentido, em atenção ao entendimento firmado na decisão da instância superior, entendendo necessário para a apreciação das infrações que resultaram da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, a adoção de providências complementares para a instrução do feito.

Por tal razão, entenderam os julgadores que compõem esta Junta de julgamento Fiscal, converter o processo em diligência, a fim de que fossem agrupadas as mercadorias por parte do diligente, no caso, autuante, resultando em nova informação fiscal.

Note-se que a decisão da Câmara de Julgamento Fiscal anulou o julgamento anteriormente realizado como um todo, e não, tal como equivocadamente firmado pelo autuado em sua manifestação de atendimento a diligência, e apenas em relação a algumas infrações de forma específica, o que permite a realização e adoção de todas as providências tidas como necessárias, para que o novo julgamento se realize sem qualquer mácula e vício. Ou seja: toda a matéria foi devolvida para nova apreciação.

Neste sentido, foi determinada a realização de diligência, reitero, em atenção ao julgamento da Câmara de Julgamento Fiscal e ao entendimento do ilustre Relator, acompanhado pelos seus pares, muito embora quando do primeiro julgamento, a Junta de Julgamento Fiscal tenha entendido ser tal procedimento dispensável, o que motivou a não conversão do feito naquele momento processual, diante de ter vislumbrado impossibilidade material frente aos arquivos apresentados pela empresa autuada, e utilizados para a realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Corroborar tal entendimento, o fato da análise dos livros fiscais também se demonstrar inviável, à vista da movimentação apresentada pela empresa, no que tange à quantidade de operações, vê-se tratar de loja dedicada ao varejo.

Isso não impede, que em outro momento, e fruto das considerações postas na decisão que anulou

aquela de piso, o feito fosse convertido em diligência, a fim de que o autuante realizasse o agrupamento de itens de mercadorias, tal como entendeu a Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o que não vem a se constituir em qualquer incoerência ou resultar em qualquer dano ao processo, muito ao contrário. Logo, descabem as considerações a respeito, colocadas pelo autuante em sede de diligência.

Quanto à afirmação do autuante na sua “informação fiscal 2” de que *“Há percepção, certamente uma percepção equivocada do Autuante, de que o Relator passa a julgar o Autuante ao invés dos elementos presentes no Auto de Infração, na Informação Fiscal, preferindo tomar com verdadeiro quadros apensados no corpo da peça de defesa, que não se fizeram acompanhar de informações básicas e essenciais, ou seja, a fonte e comprovação dos dados”*, lembro ao ilustre autuante que o que está em jogo é o objeto do lançamento, sua adequação e enquadramento na norma legal, sendo aplicado com todo o rigor o princípio da impessoalidade que deve nortear os atos administrativos que não se enquadram em situações ou previsões legais, sem qualquer conotação pessoal, e o resultado do julgamento atende ao princípio do livre convencimento do julgador, o qual analisa e justifica seu posicionamento à luz dos elementos e provas trazidas ao feito. Se, entretanto, o trabalho fiscal não apresenta a adequação à norma, aos fatos inseridos na previsão legal, não pode prosperar, esclareço. Não se julga o autuante e sim o seu trabalho, e como se verá oportunamente, outros trabalhos da mesma natureza, inclusive contra a mesma empresa na Segunda Instância, não obtiveram o sucesso por ele esperado, o que denota o cometimento de erros e equívocos, certamente, afinal, o ser humano é sujeito a falhas.

Da mesma maneira, gostaria de refutar afirmação do autuante na sua denominada “informação fiscal 03” de que no primeiro julgamento julgou-se *“a Infração 11 improcedente, por considerar que o Autuante não tinha poderes para arbitrar a cobrança de penalidade fixa de apenas 20 (vinte) itens, ao invés dos 2.107 (dois mil, cento e sete) casos identificados. A Infração foi considerada improcedente, ao invés de ser objeto de pedido de reexame”*. Ledo engano. A infração foi julgada procedente.

Somente posso creditar tal afirmativa, a não leitura na sua totalidade do voto então proferido, a paixão do mesmo pelo “seu” lançamento ou equívoco do autuante, na ânsia de defender seus pontos de vistas, diante do entendimento ali contido, que mantenho em sua íntegra, como se verá adiante.

Ou seja: contrariamente ao afirmado pelo autuante, a infração foi sim, julgada procedente, embora tenha naquela oportunidade frisado da impossibilidade do mesmo apenas e tão somente aplica-la de forma “educadora” e sim, em atenção à Lei, não podendo agir de forma pessoal e contrária à determinação legal.

Além do mais, descaberia a vontade do autuante quanto ao “reexame”, diante do fato de que no processo administrativo fiscal, e como bem sabe o autuante, está vedado o *reformatio in pejus*, o que significa dizer que não pode a administração pública modificar determinado lançamento para agravar o contribuinte.

Neste sentido, observemos o disposto no caput do artigo 64, da Lei Federal 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

“Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência”.

No mesmo sentido, determina o artigo 41 do Decreto Federal 7.574/2011:

“Art.41.Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no70.235, de 1972, artigo 18, § 3º, com a redação dada pela Lei no8.748, de 1993, artigo 1º).

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2 O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

- complementar o lançamento original; ou

II substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3 Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4 O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5 O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4 será objeto de um único acórdão”.(Grifos do relator).

Em resumo, se pode concluir que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal prevalece a verdade material, sendo que a autotutela prevista no artigo 64, parágrafo único, da Lei 9.784/99, se limita no tempo, cabendo à administração pública, atuar com base na estrita legalidade, não podendo inovar, respeitando os direitos à ampla defesa o exercício do contencioso.

Daí, o motivo da recomendação feita ao final do voto ao Órgão competente, para, se fosse o caso, instaurasse nova ação fiscal no sentido de lançar as penalidades que deixaram de constar no lançamento, correspondente aos itens abarcados na infração 11, pela desatenção do autuante ao disposto no artigo 142 do CTN.

E mais: o próprio Autuante, embora afirme seu zelo e cuidado com o interesse público, nesta infração, embora tenha constatado segundo suas próprias palavras “2.107 (dois mil, cento e sete) casos identificados”, tendo nas suas próprias palavras, considerado apenas vinte infrações, quando pelo total lançado se verifica que são, em verdade, sessenta casos com imposição de multa, deixou de lançar os restantes 2.047 casos identificados, resultando em falta de recolhimento em favor da Fazenda Pública de R\$2.824.860,00, embora zeloso e preocupado com a receita pública.

Por derradeiro, quanto à menção do autuante em sua “informação fiscal 3,” acerca “de afirmações acintosas, consideradas inapropriadas, não cabendo refutação às mesmas”, em relação a colocações postas em manifestação da empresa, não consegui, talvez por limitação, vislumbrá-las, diante da observação de que a defesa defende de forma leal, ainda que veemente seus pontos de vista, com polidez, e em respeito inclusive aos princípios da cordialidade, somente atribuindo a afirmativa do autuante à “paixão” pelo seu trabalho.

Feitas tais considerações iniciais, pontuo que o lançamento se constitui em onze infrações arroladas pela fiscalização, das quais foram objeto de impugnação inicial pelo sujeito passivo, as de número 02, 03, 04, 05, 08, 09 e 11. Se num primeiro momento, a defesa acatou as acusações contidas nas infrações 01, 06, 07 e 10, o que torna tais infrações procedentes, vez que excluídas da lide, por tal reconhecimento.

Muito embora não o faça explicitamente, o sujeito passivo, em determinado trecho de sua peça de impugnação, fale 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.

O 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 arrecadoras 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 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 de 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 inicialmente apresentada, fica prejudicado, pelo encaminhamento do feito para agrupamento das mercadorias nas infrações relativas a levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, além do que os dados constantes no processo são 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 trazidas ao feito pela autuada.

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 à 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 documento 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 foram 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, à 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 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
000000000EUTIQHYOI 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 acolhidas 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, e que teriam motivado a anulação do julgamento anterior, são o resultado da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, e em relação ao mesmo, algumas observações são pertinentes.

Tal procedimento de auditoria de estoques, estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-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 conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Ou seja: quanto ao deslinde da matéria, como visto acima, a mesma se resume à devida prova material, em relação à qual algumas considerações entendo serem necessárias.

Sabido é, que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário, alicerça e ratifica a legitimação de tal princípio, sendo que sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários.

Tal princípio decorre do princípio da legalidade, e também, do princípio da igualdade. Busca incessantemente, o convencimento da verdade que hipoteticamente esteja mais próxima da realidade dos fatos. De acordo com o princípio, são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material, para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intimamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte, observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam examinadas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo.

Na jurisprudência, os Tribunais Superiores do país consagram de forma clara, a adoção do princípio da verdade material no processo administrativo, especialmente nos processos administrativos fiscais, como se depreende do julgado abaixo transcrito:

“Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. Escrituração Irregular. Saldo Credor em Caixa. Presunção de Omissão De Receita. Faculdade Do Contribuinte Produzir Prova Contrária. Princípio da Verdade Material. Sucumbência. Princípio da Causalidade (STJ - REsp 901311 / RJ - RECURSO ESPECIAL 2006/0215688-9- Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI – Julgamento 18/12/2007 – Publicação DJe 06/03/2008)”.

Ou seja: nas infrações apuradas, a verdade material deve ser buscada de forma incessante. E foi o que se procurou fazer, até em sede de diligência dirigida ao autuante, que em síntese, após entender derrogada a Portaria 445/98, concluiu ter agido corretamente, o que na sua ótica refletiria a realidade do contribuinte frente às operações por ele praticadas.

Inicialmente, é de bom alvitre lembrar que o levantamento de estoques abarcou os exercícios de 2010, 2011 e 2012. Para 2010 e 2011 vigoraria o RICMS/97, e por consequência, inequívoco o entendimento de que se aplicaria o seu teor para os mesmos. Já em relação ao exercício de 2012, cujo Regulamento começou a vigorar em 1º de abril, da mesma forma, entendo vigente tal norma, diante do fato de ser a Portaria o ato emanado por chefes de órgãos públicos aos seus subalternos, determinando a realização de atos gerais ou especiais, como no caso da de número 445/98, os procedimentos acerca do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o que independe de previsão regulamentar ou não, apenas sendo interessante registrar que prevendo o inciso III, do artigo 42 da Lei 7.014/96, a imposição de penalidade para os casos de omissões

oriundos da realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias, e sabido ser a Lei hierarquicamente superior ao Regulamento ou Portaria, prevalece aquela, o que leva à óbvia conclusão de que estando prevista na Lei a conduta de omitir saídas reais ou presumidas, se constitui em prática irregular, sujeita à aplicação de penalidades.

O fato de falar o autuante em aglutinação e não agrupamento de itens, o que o faz manter os mesmos demonstrativos anteriormente acostados ao lançamento, em nada contribui para o deslinde da matéria.

Na infração 04, o resultado apurado foi omissão de saídas de mercadorias, maior valor monetário, diante de o 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 das informações fiscais prestadas, o autuante não as enfrentou de forma direta e objetiva, sempre afirmando ter feito todos os testes e ajustes, 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 como ilícitas, 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 afirmasse ter manifestado a este respeito, todavia alegou sempre a falta de precisão nos elementos trazidos, o que dificultou o seu enfrentamento.

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, seguindo uma metodologia inovadora e não prevista na norma, o que põe em dúvida a veracidade dos dados e, por via de consequência, as suas conclusões.

Em certo momento de uma de suas informações, 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?

Já em outro 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: o autuante 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 à 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, além da falta de recolhimento do imposto mensal, sempre acumulando saldos credores, reitere-se, reafirmando na diligência solicitada já ter prestado todos os esclarecimentos tidos como necessários e reforçando a falta de precisão das planilhas acostadas pela defesa, e consequentemente, a imprestabilidade do lançamento quanto à tal.

Sendo fato estarem os arquivos do contribuinte com erros e falhas graves, atestado pelo próprio autuante, deveria o mesmo quando da realização da auditoria, 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, inclusive em sede de diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal.

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 recortada 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 às dificuldades encontradas para a realização dos trabalhos de auditoria.

Da mesma forma, posso mencionar o fato de que um mesmo item “*bermuda em jeans*”, possui 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.

E mais: o próprio autuante, no caso das infrações em tela, asseverou ter considerado para efeito de lançamento, nove Algarismos nos códigos de produtos além das descrições dos mesmos, motivo pelo qual sustentou ter feito a aglutinação, se escusando de atender ao quanto solicitado na diligência determinada com tal finalidade, sob o argumento de que a Portaria 445/98 não mais vigia, desconhecendo a aplicação da norma no tempo, bem como o contido no próprio CTN a respeito. Ainda assim, várias dúvidas pairam sobre o acerto quanto aos dados finais do levantamento, até pela impossibilidade de se verificar e confirmar ou não ser correto o procedimento do autuante na elaboração dos levantamentos realizados.

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

A determinação da realização de diligência no sentido de agrupar itens de mercadorias, em atenção à determinação contida na Portaria 445/98, e em função do entendimento da Câmara de Julgamento Fiscal, de igual forma, se revelou pouco produtiva e ineficiente para a correção dos erros e equívocos nos arquivos magnéticos do sujeito passivo, não tendo sido os mesmos ajustados até pelas dificuldades técnicas postas, bem como pela impossibilidade de se agruparem produtos com codificações diversas de entradas, em relação às saídas de mercadorias.

Restaram, pois, como base para a autuação, os arquivos anteriormente analisados e que serviram de suporte para o lançamento, a despeito das diversas inconsistências apontadas pelo próprio autuante, o que os torna imprestáveis para a realização de tal tipo de auditoria nos estoques do contribuinte.

Além disso, em várias oportunidades o autuante, quando de suas intervenções no feito, afirmou peremptoriamente ter feito aglutinação, e não agrupamento das mercadorias objeto do

levantamento quantitativo. Analisando o significado de tais expressões, segundo o dicionário Aulete (www.aulete.com.br), agrupar é nada mais do que “Fazer ficar ou ficar, estar juntas (pessoas ou coisas esparsas) para formar grupo (segundo algum critério ou não); juntar(-se), reunir(-se)”, ao passo que aglutinar é “Fazer mesclar ou mesclar-se (elementos distintos, de forma a formarem uma unidade na qual os componente originais já não se distinguem)”, ou seja, se apresentam como conceitos diversos e diferentes.(grifei).

Se tal prática adotada o é de forma deliberada pelo sujeito passivo, a legislação estipula penalidade e maneiras outras de ajustar tal conduta, o que não foi o entendimento do autuante, que a despeito de tais fatos, insistiu em realizar os levantamentos dos estoques, ainda que sabedor da situação de tais arquivos, o que vem a se constituir em prática não recomendável, não se exigindo que a fiscalização esteja a *“infinitamente intimar a Autuada para que ela viesse a fazer algo que ela, sempre soube ser sua obrigação legal e que ‘inteligentemente’ decidiu descumprir”*, como pontua o autuante, apenas que cumprisse a lei, aplicando a cabível penalidade prevista para o caso em comento, independentemente de seu valor ser maior ou inferior ao apurado no levantamento realizado.

Da mesma forma, ao realizar “arbitramento da base de cálculo”, ainda que de maneira incorreta e contrária à regra legal, como indicado na infração 09, reforçou a ideia de que o levantamento quantitativo realizado, não se apresentava suficientemente seguro de por si só representar as omissões do contribuinte, procurando outra maneira de lançar o imposto contra o sujeito passivo, ainda que ao arrepio da norma legal e em conflito com a auditoria de levantamento quantitativo de estoques.

Isso conduz o julgador para a manutenção da nulidade em relação às infrações em apreço, diante da clara e indiscutível insegurança quanto às quantidades e valores eventualmente omitidos, o que se configuraria em tipo previsto no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, já mencionado anteriormente.

E estes argumentos acima expostos, não se tratam de posicionamento isolado nesta Corte. Posso mencionar o fato de que, em julgamento datado de 06 de outubro de 2016, a mesma 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao apreciar Recursos de Ofício e Voluntário em lançamento realizado contra estabelecimento da mesma empresa, através do Auto de Infração 206837.0016/14-9, de lavra do mesmo autuante do presente feito, prolatou o Acórdão CJF 0141-12/16, o qual manteve o entendimento da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, exarado no Acórdão 0057-01/16, tendo o Relator Conselheiro Luís Alberto Amaral Oliveira, o mesmo que analisou e decidiu em relação ao julgamento anterior aqui realizado neste mesmo processo, acompanhado no mesmo sentido o posicionamento aqui adotado em relação às infrações apreciadas, consoante os trechos aqui transcritos:

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

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

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

‘Inevitavelmente, fez-se necessário 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 ...

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

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

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

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

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

Da mesma maneira, posso mencionar outra decisão exarada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em lançamento contra a mesma empresa ora autuada, na qual o objeto da autuação era relativo à auditoria de estoques, sendo julgado nulo à unanimidade, em 04 de maio de 2017, na forma do Acórdão CJF 0158-12/17, reformando a decisão de piso constante do Acórdão JJF 0168-03/16, tendo o Conselheiro Relator José Carlos Barros Rodeiro, naquela oportunidade, assim se posicionado:

"Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, este interposto pelo contribuinte, pleiteando a revisão do Acórdão Nº 0168-03/16 da 3ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, que acusa o Recorrente de falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e 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 (2014).

Quanto às razões recursais trazidas pelo Contribuinte, vejo, em apertada síntese, que o Sujeito Passivo se insurge contra a Decisão de piso aduzindo que, conforme já havia suscitado na impugnação do lançamento, as inconsistências constatadas decorrem da duplicação dos itens constantes das notas fiscais de entradas, ocorridas nos arquivos SPEP-EFD, reiterando a necessidade de realização de diligência para análise de toda documentação apresentada. Fato esse não observado pelo autuante na sua informação, mesmo com a redução da exigência.

Pois bem, na assentada da primeira sessão marcada para julgamento, esta Câmara, atendendo a solicitação do recorrente, converteu o PAF em diligência à INFAZ de origem, no sentido de que o autuante analisasse as razões recursais trazidas pelo Contribuinte.

O Diligente, em resposta, concluiu que a alegada duplicidade seria apenas aparente, porquanto a seu ver existem diferenças nos valores unitários dos itens elencados que individualizariam os lançamentos efetuados. E manteve a autuação conforme julgada pela Decisão de piso.

O Contribuinte manifestou-se sobre o resultado da diligência e refutou a sua conclusão.

E o diligente denegou mais uma vez a alegada duplicidade.

Após analisar a planilha apresentada pelo autuante, na sua última manifestação, peço-lhe a devida vênia para discordar de sua conclusão, posto que a duplicidade alegada pelo contribuinte, pelo menos com referência à Nota Fiscal nº 048133, apontada como exemplo, a duplicação das quantidades de cada item e dos seus respectivos valores é flagrante, e as diferenças nos preços dos itens duplicados que, sob a ótica do diligente, diferenciariam as mercadorias objeto do levantamento fiscal, a meu ver, apontam claramente a ocorrência alegada pelo recorrente, pois cada um dos valores, item a item, tem sua correspondência, no mesmo produto, com o preço resultante de sua multiplicação por 2. O que só se explica por uma falha no sistema eletrônico.

(...)

Assim, diante do forte indício de que outras duplicidades poderiam ter ocorridas nos demonstrativos que serviram de base à autuação e tendo em vista a impraticabilidade técnica da realização de nova diligência, e sobretudo tendo em vista o disposto no Art. 18 do RPAF/BA., a seguir transcrito:

Art. 18. São nulos:

(...)

IV – O lançamento de ofício:

a) *Que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

(...)

Art. 20. A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

Art. 21. A autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

Declaro, de Ofício, o Auto de Infração em epigrafe NULO, por constatar flagrante insegurança para se determinar a real infração praticada pelo Contribuinte ou o valor da exigência que lhe deveria ser imposta. Recomenda-se a realização de nova ação fiscal a salvo de falhas. Fica, portanto, considerado PREJUDICADO o Julgamento dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados”.

Ou seja: a empresa deliberadamente ou não apresentava arquivos magnéticos ou os apresentava eivados de inconsistências não corrigidas.

Logo, reitero o julgamento pela nulidade de ambas as infrações, pelos motivos já explicitados, e sobretudo, diante do fato de não ter a diligência solicitada para agrupamento dos itens de mercadorias do autuado possível de ser realizada, não somente pelas dificuldades postas nas diversas intervenções do autuante no feito, como vislumbrado quando do primeiro julgamento, motivo inclusive de negativa naquele momento de realização de diligência, frente às dificuldades técnicas e práticas observadas, bem como, de igual modo, pelo procedimento adotado pelo autuante, que à época do desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, deveria ao observar as diversas inconsistências verificadas nos arquivos apresentados pela empresa, intimá-la a corrigi-los, e assim poder executar de forma satisfatória os roteiros de auditoria relativo aos estoques, tendo o mesmo, ao verificar as incoerências de códigos, se limitado a aplicar de forma “educativa,” como nomeou, penalidade para apenas sessenta dos itens irregulares na infração 11.

Aproveito a oportunidade para frisar que a manutenção do posicionamento anterior não vem a se constituir em insurgência contra a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, apenas e tão somente, pela impossibilidade técnica já vislumbrada na época do primeiro julgamento, em se retificar ou ajustar os arquivos magnéticos do contribuinte, até mesmo pelo lapso temporal dos fatos geradores (2010 a 2012), e o presente momento, com mudanças bruscas e fundamentais não somente na legislação, mas também na tecnologia, com a adoção de nota fiscal eletrônica (inclusive cupom fiscal), arquivos de escrituração fiscal eletrônica (EFD), que concorreram para o fato dos ajustes solicitados se mostrarem inviáveis de serem realizados.

Além disso, como se comparar mercadorias nas quais se utiliza um código na entrada, e outro nas saídas, sem qualquer vinculação, conforme firmado pelo autuante, e não desmentido pela defesa?

Por tais razões, julgo as infrações 04 e 05 nulas.

Quanto à infração 08, diz respeito à 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 insculpada 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 (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes, é relativa a produto destinado à 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 ter 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 armarinho, 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 multiplicado-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 armarinho, 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 documental, 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 a ampla defesa, nas esferas administrativa e judicial, pois o arbitramento é forma de estabelecimento de presunção relativa, 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 impositivo, 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, inexistem motivos 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, clara a violação do disposto no artigo 18 do RPAF/99, especialmente os incisos III e IV, alínea “a”, não somente no que tange à adoção imotivada do mecanismo de arbitramento, como pela insegurança da base de cálculo.

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.

Da mesma forma, muito embora a defesa faça menção em diversos momentos de suas intervenções processuais à “Portaria 448/98”, foi entendido pelo Relator que tais citações em verdade se reportam à Portaria 445/98, creditando tal equívoco a erro de digitação.

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”.

Consoante já mencionado anteriormente, a multa foi aplicada sobre sessenta itens, e não apenas vinte como menciona o autuado.

A multa tributária possui natureza, além de penalidade, indenizatória. Uma indenização, a qual o dano é presumido. À 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, 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 sessenta itens. O questionamento é imediato: por que não sessenta e um? Ou cinquenta e nove? 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 o 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 à 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 à 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 à 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”.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um 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), a qual 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.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Esclareço que a multa máxima aplicada na presente autuação foi de 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96, que diz respeito apenas à multa por obrigação acessória. E neste aspecto, nego qualquer redução de multas por descumprimento de obrigação acessória, até pelo fato de que na infração 11, embora o autuante tenha afirmado ter lançado penalidade apenas para vinte itens, quando em verdade foram sessenta itens, deveria fazê-lo em relação aos mais de quatro mil que mencionou estarem com códigos errados, o que vem a se constituir em verdadeira redução e benefício inestimável para a empresa autuada.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer

outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia, no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF, oportunidade na qual, o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Desta forma, diante dos argumentos postos, julgo o lançamento procedente em parte, e 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 4ª 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, alíneas “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas pelo descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$83.220,00**, previstas incisos XIII-A, “e”, item 1.1 e XVIII, “b”, alterada pela Lei nº 8.534/02, do mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 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 nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2018.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA