

PROCESSO	- A. I. N° 206896.0006/14-1
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e RESTOQUE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE ROUPAS S.A.
RECORRIDOS	- RESTOQUE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE ROUPAS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF n° 0218-04/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 26/11/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0413-12/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR A OMISSÃO DE ENTRADA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS; **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS SUPERIOR AS OMISSÕES DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. É nulo o lançamento que não demonstrar, com segurança, o processamento do valor da base de cálculo, obedecendo ao previsto pela Portaria nº 445/98 e a Lei nº 7.014/96. Apesar de efetuadas diversas intervenções nos autos pelo autuante, oscilando entre apuração de saídas e de entradas, não resultou em indicação segura para o lançamento, por inexistência de demonstrativos analíticos ou memória de cálculo da composição dos preços médios utilizados para a apuração da base de cálculo do imposto. Infrações nulas. 2. DMAS. DECLARAÇÕES INCORRETAS. MULTA. Restabelecida a parte da exigência excluída equivocadamente na Decisão de piso, em razão da comprovação da irregularidade constante nos autos, bem como a correção das datas de ocorrência para o dia 20 do mês subsequente, data prevista para a entrega das declarações. Infrações subsistentes. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. ADOÇÃO DO MESMO CÓDIGO PARA MAIS DE UM ITEM DE MERCADORIA. MULTA. Infração parcialmente elidida, mantida somente em relação ao Código 103, em que foi devidamente comprovada a infração. Não constitui infração a utilização de nomes completos e abreviados com o mesmo código, desde que se refira à mesma mercadoria, ou a utilização de um único código para materiais de uso e/ou consumo do estabelecimento. 4. CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO. Item mantido. Modificada a Decisão recorrida. Recursos **PROVIDOS EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2014, no valor de R\$ 372.417,82, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 04.05.01: *Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 238.471,35, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 - 04.05.04: *Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2011 e 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 89.396,37, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 03 - 16.05.11: *Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), no mês de novembro de 2012, sendo aplicada multa no valor de R\$ 140,00, prevista no Art. 42, XVIII, "c", da Lei nº 7.014/96.*

Infração 04 - 16.05.18: *Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), no mês de novembro de 2013, sendo aplicada multa no valor de R\$ 140,00, prevista no Art. 42, XVIII, "c", da Lei nº 7.014/96.*

Infração 05 - 16.10.07: *Contribuinte adotou o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, no mesmo exercício fiscal, de 2011, 2012 e 2013, sendo aplicada multa no valor de R\$ 42.400,00, prevista no Art. 42, XIII-A, "e", 1, 1.1, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 06 - 01.02.06: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de julho a outubro e dezembro de 2011, janeiro a março, maio, junho, agosto e outubro a dezembro de 2012 e janeiro, abril, julho, agosto, outubro e novembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.870,10, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0218-04/23-VD (fls. 562 a 590), com base no voto a seguir transscrito:

"O presente Auto de infração lavrado em 30/06/2014, e diz respeito a exigência de ICMS mais multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor total de R\$ 372.417,82 em razão da constatação dos seguintes fatos:

Infração 01 - 04.05.01 - “*Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2012*”. Valor do imposto: R\$ 238.471,35, acrescido da multa de 100 %, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 04.05.04 - “*Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2011 e 2013*”. Valor do imposto: R\$ 89.396,37, acrescido da multa de 100 %, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 16.05.11 - “*Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração Mensal do ICMS)*”. Sendo exigida multa fixa de R\$ 140,00, no mês e novembro de 2012 prevista no Art. 42, inciso XVIII, alínea “c” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - 16.05.18 - “*Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração Mensal do ICMS)*”. Sendo exigida multa fixa de R\$ 140,00, no mês e novembro de 2013, prevista no Art. 42, inciso XVIII, alínea “c” da Lei nº 7.014/96.

Infração 05 - 16.10.07 - “*Contribuinte adotou o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício*”. Valor exigido de R\$ 42.400,00, referente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, de acordo com o previsto no art. 42, inciso XIII-A, alínea “e”, item 1, subitem 1.1 da Lei nº 7.014/96.

Infração 06 - 01.02.06 - “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária*”. Valor exigido de R\$ 1.870,16, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Em preliminar foi apresentada pelo autuado arguição de nulidade relacionadas as infrações 01 02, 05 e 06, por equívoco na constituição da base de cálculo, e consequentemente violação ao artigo 142 do CTN.

As infrações 01 e 02 foram decorrentes de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias tributadas normalmente, em exercícios fechados. Sendo que na infração 01 foram apuradas omissões de saídas, referente ao exercício de 2012, e na infração 02 omissões de entradas nos exercícios de 2011 e 2013.

O sujeito passivo na apresentação da defesa alegou que na infração 01 o Fiscal apurou a base de cálculo no montante de R\$ 1.420.772,64 quando o correto seria R\$ 441.263,77. Na infração 02, a fiscalização apurou para os exercícios de 2011 e 2013 os valores de R\$ 2.318,29 e R\$ 523.542,70, respectivamente quando deveria ter apurado R\$ 540,10 e R\$ 253.752,02.

Para comprovar a sua assertiva diz que elaborou Planilha de Movimentação de estoque, no CD que acostou aos autos, fl. 136, seguindo a mesma metodologia utilizada pela fiscalização, com base nos arquivos do SINTEGRA, que se encontravam incompletos, aplicando a equação básica, ou seja: Estoque Inicial + Entradas) – Saídas, e, posteriormente, confrontou o resultado desta equação com o Inventário.

O autuante inicialmente manteve integralmente os valores exigidos, entretanto, após diversas manifestações do contribuinte concordou em refazer o levantamento, utilizando, cujas planilhas foram acostadas às fls. 224 a 247, e no CD de fl. 248, utilizando os arquivos SINTEGRA retificados pelo sujeito passivo.

Assim é que, feito o comparativo entre as planilhas elaboradas pela fiscalização e as apresentadas pelo defendant, foi observado que as principais divergências estavam nos valores dos preços utilizados para a apuração da Base de Cálculo. Considerando que tanto no lançamento original quanto na Informação Fiscal não foi localizado nos autos o demonstrativo dos Cálculos dos Preços Unitários previsto na Portaria 445/98 e no art. 23-B da Lei 7.014/96, utilizado na apuração da base de cálculo do presente lançamento, quer seja em meio físico, ou nas mídias anexadas pelo autuante à fl. 62 e 136, o processo foi convertido em diligência para que fosse suprida a falha indicada.

O autuante no atendimento da diligência transcreveu os artigos inseridos na Lei 7.014/96, relacionados à apuração da base de cálculo, nos casos de omissão de entradas e saídas apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, no caso art. 23-A e 23-B, e inseriu na planilha elaborada na última Informação Fiscal uma coluna denominada “Critério Adotado”, com as seguintes informações: Saída: Valor/ Qtde: Entrada: Valor/Qtde; EI: Valor/QDE*1,30: EI: Valor/Qde.

Dita diligência foi objeto de contestação por parte do impugnante, que apresentou diversas manifestações, sempre questionando que as planilhas elaboradas pela fiscalização não demonstram de forma analítica a apuração da base de cálculo do ICMS.

Por outro lado, o autuante apesar de acatar algumas argumentações do autuado, a cada intervenção apurou resultados diferentes, conforme se verifica

Em 30/08/2021:

Infração 01:

Exercício 2012: Omissão de Saída: ICMS: R\$ 149.576,31

Infração 02:

Exercício 2011: Omissão de Entrada: R\$ 630,57

Exercício 2013: Omissão de Entrada: R\$ 74.873,60

Em 02/05/2022:

Exercício 2012: Omissão de Saída: ICMS: R\$ 235.173,14

Infração 02:

Exercício 2011: Omissão de Entrada: R\$ 394,11

Exercício 2013: Omissão de Entrada: R\$ 48.873,70

Ocorre que em todas as situações, não foram elaborados demonstrativos analíticos dos cálculos dos Preços Médios utilizados para a apuração da Base de Cálculo.

Em se tratando de omissões apuradas através de levantamento quantitativo de estoque a base de cálculo deve ser determinada atendendo às regras dos art. 23, inciso II e art. 23B da Lei 7.014/96 abaixo reproduzidos:

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do

inventário inicial do período considerado;

d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:

I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:

1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

2. inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

c) quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento”.

Portanto, são elencados cinco itens com critérios de mensuração distintos para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria, sendo que, preferencialmente deverá ser utilizado o cálculo descrito no item “I”, qual seja: o preço médio das entradas / saídas, praticadas pelo contribuinte no último mês em que as mercadorias houverem sido comercializadas no período fiscalizado. Caso não tenha ocorrido esta hipótese, deverão ser aplicadas as demais metodologias, de acordo com a situação detectada.

Obviamente que devem ser elaborados demonstrativos indicando individualmente as informações relativas aos documentos fiscais utilizados, para a apuração do valor unitário de cada item, no caso, data, valor, quantidade etc., e não simplesmente indicar no “Demonstrativo de Apuração do Estoque”, que se trata de um levantamento sintético, o valor do Preço Médio, desaccompañhado de demonstrativo analítico, ou qualquer memória de cálculo.

Ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal tendo observado a inexistência do referido demonstrativo analítico no levantamento inicial, converteu o processo em diligência em 21 de agosto de 2021 para suprir a falha, com reabertura do prazo de defesa, sendo que o processo retornou para esta Relatora em 28/06/2023, decorrido mais de dois anos, sem a providência solicitada.

Entretanto, observo que o sujeito passivo desde a apresentação da defesa inicial apresentou planilhas, seguindo a mesma metodologia utilizado pelo aujuante, para a apuração das omissões divergindo apenas em relação aos preços médios, sendo que não houve por parte do aujuante qualquer manifestação a respeito.

Há, portanto, nestes autos, um vício jurídico substancial. Não se trata de questão “meramente” formal. A questão suscitada diz respeito à estrita legalidade do lançamento tributário, pois envolve a base de cálculo do tributo, não havendo certeza quanto ao valor do imposto a ser lançado.

Diante do exposto, considero que o lançamento não reúne elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada, e, com fulcro no Art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA, julgo NULAS as infrações 01 e 02.

No que se refere as infrações 05 e 06, não se vislumbra qualquer ofensa ao art. 142 do Código Tributário pois a infração 05 trata de penalidade fixa, por ter o contribuinte adotado o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício, no caso, 2011; 2012 e 2013, sendo aplicada a multa fixa de R\$ 1.380,00 por cada item de mercadoria associado a um mesmo código, de acordo com o estabelecido no artigo 42, inciso XII-A, alínea “e”, “1”, “1.1”, da Lei nº 7.014/96, que reza in verbis:

“Art. 42

(....)

e) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais):

1. ao contribuinte que:

1.1. adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, aplicada a penalidade por cada item de mercadoria associado a um mesmo código.”

Portanto, à luz da norma legal acima, a penalidade aplicada está correta e possui lastro legal. Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e elaborados pelo fiscal autuante, fls. 17, 31 e 47, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório. Assim, rejeito a preliminar de nulidade arguida pelo autuado, em relação à infração 05.

A infração 06 encontra-se assim descrita: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária”.

Para embasar o presente lançamento foram elaboradas planilhas para os exercícios de 2011, 2012 e 2013 denominadas “Crédito Indevido”, inseridas no CD de fls. 62. Ditas planilhas foram entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, sendo que ao prestar a Informação Fiscal o autuante esclareceu que a exigência se refere a aquisição de produtos com substituição tributária, no Exercício de 2011 e nos exercícios de 2012 e 2013, também aos itens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Na oportunidade reproduziu os demonstrativos que deram azo a exigência, e mais uma vez foram entregues ao sujeito passivo, sendo que, inclusive, em razão da diligência requerida por este órgão julgador foi reaberto o prazo de defesa, não havendo qualquer consistência da alegada falta de comprovação da ocorrência do fato gerador. Além disso, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado, inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade da infração 06, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Passo a análise do mérito relacionada à infração 03 e 04 que exigem multas fixas pelo descumprimento de obrigações acessórias, em razão do contribuinte ter declarado, incorretamente dados através das DMAs, dos meses de novembro de 2012 e 2013, respectivamente.

Conforme se verifica às fls. 49 a 58 os valores existentes no livro Registro de Apuração do ICMS registrado no mês de novembro de 2012 foi de R\$ 41.031,66 enquanto o declarado na DMA foi de R\$ 22.639,37, sendo cabível a penalidade no valor de R\$ 140,00, na forma prevista pelo Art. 42, inciso XVIII, alínea “c” da Lei nº 7.014/96. Infração 03 subsistente.

Já para o mês de novembro de 2013 não foi anexada cópia do livro Registro de Apuração do ICMS, inclusive quando foi prestada a Informação Fiscal, razão pela qual a infração 04 é insubstancial.

A infração 05 trata de penalidade fixa, em razão do contribuinte ter utilizado o mesmo código para mais de um item de mercadoria, em um mesmo exercício.

Da análise dos demonstrativos que dão sustentação ao lançamento, para todos os exercícios constato que se trata do código 103 utilizados para diversas mercadorias.

O sujeito passivo sustenta que o referido código é utilizado para as seguintes situações:

(i) devolvidos pelos clientes para que a Impugnante ateste se de fato as mercadorias possuem o defeito alegado, sendo que após o registro do recebimento de tais produtos, esses são remetidos à matriz para que seja procedida a análise pelo setor denominado: Controle de Qualidade;

(ii) remetidos a clientes em potencial como para demonstração (mostruário) para que verifique/avalie se a mercadoria lhe interessa;

(ii) devolvidos pelos clientes para que a Impugnante efetue ajustes de acordo com a necessidade dos clientes, como é o caso de ser remetida ao Ateliê para que seja feita a barra de calça;

Assevera que o referido código somente é utilizado para uma finalidade e não para diversas mercadorias como alegado pela fiscalização. O mesmo ocorre com os bens listados no código 99, pois esses são considerados mercadorias e/ou serviços, pois a filial os recebeu para uso e consumo, e não para comercialização.

Analisando os demonstrativos elaborados pela fiscalização fls. 17, 31 e 47, referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, respectivamente, constato que estão especificados diversos produtos com descrições diferentes para o mesmo, sendo 11 repetições para o exercício de 2011, 10 para 2012 e 09 para 2013.

Dessa forma, apesar de entender ser plausível a justificativa do contribuinte, fato é que utilizou o mesmo código

para diversas mercadorias, sendo cabível a penalidade prevista no art. 42, inciso XII-A da Lei 7.014/96.

Observo, entretanto, que no exercício de 2011 além do código 103, foi informado o código 99, para dois itens, e de acordo com o atestado pelo autuante, não se trata de mercadoria destinadas a comercialização e sim para uso e consumo, devendo ser excluído da infração 05, o valor de R\$ 2.760,00 (R\$ 1.380,00x2), resultando no valor total a ser exigido de R\$ 39.640,00.

A infração 06 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição e destinadas ao consumo do estabelecimento.

Na apresentação da defesa o impugnante assevera que em nenhum momento se creditou de valores não permitidos, porém, não apresenta qualquer prova documental. Assim, pelo que dispõe o art. 142 do RPAF/99, 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. Consequentemente, a infração 06 subsiste em sua totalidade.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 41.650,10, conforme a seguir:

INFRAÇÃO	VLR. LANÇADO	DECISÃO	VLR. JULGADO
01 - 04.05.01	238.471,35	NULA	0,00
02 - 04.05.04	89.396,37	NULA	0,00
03 - 16.05.11	140,00	PROCEDENTE	140,00
04 - 16.05.18	140,00	IMPROCEDENTE	0,00
05 - 16.10.07	42.400,00	PROCEDENTE EM PARTE	39.640,00
06 - 01.02.06	1.870,10	PROCEDENTE	1.870,10
TOTAIS	372.417,82		41.650,10

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 602 a 617), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após relatar os fatos do processo, fez um breve introito para esclarecer as suas operações de venda realizadas, sob o argumento de que o setor varejista é um dos mais complexos entre os diversos ramos empresariais, ainda mais em se tratando do ICMS.

Disse que, em seus estabelecimentos comerciais, transaciona toda sorte de produto de vestuário, sempre ligado à moda, com diversas atuações em seu nicho para atingir o público-alvo, com promoções, campanhas em datas especiais como dia dos pais, dia das mães, natal, etc., sempre com a atualização dos modelos para cada estação do ano.

Afirmou que sua mercadoria circula, tem suas saídas registradas, não apenas em razão das vendas efetuadas, mas, também, pelas diversas trocas de produtos que são realizadas diuturnamente, muito por conta do grande volume de compras destinadas para presentes, ou mesmo em razão de desajuste por partes dos clientes (consumidores finais) que manifestam o desejo de efetuar uma troca por outro produto de melhor grau, além de existirem saídas de mercadorias destinadas à prestação de serviços, reparos, como no caso de uma peça que descostura, desprega um botão, ou emperra um zíper, por exemplo, surgindo a necessidade de envio ao conserto ou ao controle de qualidade.

Explicou que, em outra hipótese, muito recorrente em setores que comercializam produtos de alto valor agregado, como é o seu caso várias saídas de produtos são registradas em seus controles para demonstração dos clientes, sem que, para isso, haja necessariamente uma venda, sendo uma das medidas criativas do setor do varejo para não perder seus clientes para o “turismo de compras”, no exterior, ou para o e-commerce, pois neste caso, o cliente pode receber a mercadoria do seu perfil em sua casa, para, em seu conforto, experimentar e escolher a roupa que mais lhe apetece, sem com isso, estar obrigado a comprar todos os produtos enviados para demonstração.

Acrescentou que uma vez escolhida a mercadoria desejada, o seu cliente aponta as peças que irá adquirir e as devolve ao seu estabelecimento, todas as peças, para então ser efetuada a venda e, aí sim, proceder com o recolhimento do tributo.

Alegou inexistir a adoção do mesmo código para mais de um item de mercadoria

simultaneamente, pois nem a Fiscalização, nem os membros da JJF, comprehendeu corretamente o motivo da adoção dos Códigos 103 e 99 e, ainda, por ter produtos que possuem o mesmo código simplesmente por ser a mesma mercadoria, porque a descrição não foi feita de forma completa, mas, com uma detida leitura, à par da inteireza das operações acima descritas, é plenamente possível identificar que se refere ao mesmo produto, não havendo, portanto, espaço para aplicação de sanções.

Conforme bem aclarado, a respeito dos produtos que compõem o Código 103, restou clarividente nas planilhas e fatos apresentados nos autos que se trata de uma operacionalização das suas atividades diárias para seu controle, de modo a facilitar o fluxo de mercadorias e o trato com seus clientes, sem qualquer prejuízo ao fisco, ante a inocorrência do fato gerador, conforme as seguintes hipóteses:

- a) mercadorias devolvidas pelos clientes sob a alegação de que há um defeito, razão pela qual está obrigada a recebê-las, ante sua sujeição aos ditames do Código de Defesa do Consumidor - Lei nº 8.078/90 - e enviá-las ao seu controle de qualidade para então operar com a troca do produto ou o seu reparo em outro setor, interno ou em empresas terceirizadas, a depender da filial;
- b) remessa de mercadorias aos clientes, em caráter de demonstração, para potencial venda, visando ofertar ao cliente uma comodidade na realização de suas compras, de modo a criar uma fidelização, sendo que após a escolha do cliente todas as peças a ele enviadas retornam ao seu estabelecimento para apuração da ocorrência da venda ou não;
- c) peças que sofrerão ajustes de acordo com a necessidade de seus clientes, como é o caso de ser remetida mercadoria para o ateliê para que seja feita a barra de uma calça, a troca de um botão, um aperto ou folga de peça, por exemplo.

Defendeu não haver irregularidade no trato da operação ao adotar o mesmo código, eis que essas mercadorias não estavam transitando pelo estoque e, por isso, não podem ser controladas com mesmo código de estoque para as situações relatadas acima, pois refere-se a estratégia de controle pela provisoriade do produto em sua posse.

Aduziu que, no primeiro caso, como se trata de mercadorias que não podem ser consideradas devolvidas (não são de sua propriedade), vez que estão em análise para fins de se aplicar ou não a garantia para troca ou, ainda, podem ser levados ao ateliê de costura para reparos, os produtos nessa condição não podem se misturar com o seu estoque enquanto não forem definitivamente considerados retornados para a sua posse e propriedade mediante a troca ou devolução com o respectivo reembolso do preço recebido, sendo, portanto, um registro provisório, de análise e controle por não lhe pertencerem até decisão laboratorial final.

Sustentou que o Código 103 é utilizado tão somente para uma finalidade, qual seja, o controle das operações de venda ou trocas solicitadas pelos clientes, de modo a otimizar o seu fluxo de mercadorias internamente, e não para emprego aleatório em diversas mercadorias, restando certo de que inexiste prejuízo ao erário.

Sinalizou, quanto à utilização do Código 99, que os produtos não podem ser considerados como mercadorias e/ou serviços, pois são para uso e consumo, para montagem da loja, exposição de mercadorias, ornamentos, decorações em geral, artigos publicitários, embalagens, ferramentas de trabalho, conforme informação extraída do seu Sintegra que relacionou, utilização permitida nos termos do Art. 259, § 6º do RICMS/12.

Complementou ainda que a descrição abreviada a respeito do mesmo produto não consiste em adoção de códigos distintos, sendo que, na prática comercial diária, muitas vezes o que ocorre é que o responsável por imputar dados no sistema abrevia a descrição do produto ou a descreve por completo, o que não pode ser considerado como um ilícito, uma vez que, ainda que abreviado o produto, tem-se a correta noção da natureza distinta de cada um, conforme exemplos que apresentou.

Acostou excertos do julgamento em relação às Infrações 01 e 02, asseverando que não há como ser mantida a Infração 06, haja vista que não há segurança plausível na apuração fiscal, eis que não se trata de mero desacerto em seu lançamento que requereu apenas pequenos retoques por parte do Autuante, mas de verdadeira mácula que impõe sua nulidade integral, não há como lhe imputar, diante dos fatos corroborados até mesmo pela JJF, o dito creditamento indevido.

Constou que, conforme salientado no Acórdão recorrido, mesmo diante da solicitação da JJF para realização de diligência com o fim de sanar falha grave na autuação, a resposta da fiscalização veio mais de dois anos depois e sem a previdência solicitada, fato que causou prejuízos deveras ignominiosos ao bom debate e apuração dos fatos para ambas as partes, tendo o presente processo sido instaurado em junho de 2014 e somente em dezembro de 2023 foi possível julgar a sua Impugnação.

Requeru o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de reformar a Decisão de primeira instância, para que seja decretada a nulidade total do Auto de Infração ou, alternativamente, sejam julgadas improcedentes as Infrações 05 e 06.

Informou que se encontra à disposição para apresentar outros documentos para auxiliar no deslinde do caso, em busca da verdade material, e pugnou pela juntada posterior de outros documentos que atestam a inexistência de qualquer infração cometida, sendo que, caso não seja acolhido o pedido acima, seja decretada a improcedência total do lançamento do crédito tributário constante na autuação fiscal.

Pediu que todas as publicações sejam efetuadas, exclusivamente, em nome de sua advogada, no endereço que indicou.

Registro a presença da advogada do Autuado, que efetuou a sustentação oral, Sra. Dhandara Ricciardi Eduardo Ferreira, inscrita na OAB/SP sob o nº 478.258, bem como o impedimento do Conselheiro João Vicente Costa Neto, em razão de ter sido julgador em 1ª Instância.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, bem como pela falta de recolhimento do imposto decorrente da falta de contabilização de entradas e saídas de mercadorias, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, além de aplicar multas por descumprimento de obrigações acessórias relativas a declaração incorreta de dados nas DMAs e adoção do mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, no mesmo exercício fiscal.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as comunicações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das intimações no presente feito, inexiste óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 963.251,91, conforme extrato (fl. 592), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a desoneração decorreu da nulidade das Infrações 01 e 02, relativas ao levantamento quantitativo de estoques, por não reunir elementos para se determinar, com segurança, a infração imputada, a improcedência da Infração 04, pela declaração incorreta de dados na DMA, por não ter sido anexada a cópia do livro Registro de Apuração do ICMS, e a procedência parcial da Infração 05, referente ao uso do mesmo código para mais de um item de mercadoria no mesmo exercício, tendo em vista a exclusão da penalidade em relação ao Código 99, o qual foi utilizado para materiais de uso e/ou consumo.

No tocante às Infrações 01 e 02, repto correta a Decisão recorrida, considerando que, mesmo após a realização de diversas Diligências, não foi possível concluir se houve omissão e qual o valor efetivamente omitido.

Também concordo com a exclusão das operações com o Código 99 para a Infração 05, tendo em vista que se referia a materiais de uso e/ou consumo, cuja utilização de um único código para produtos diferentes é permitida pelo Art. 259, § 6º, do RICMS/12.

No entanto, repto equivocada a Decisão relativa à improcedência da Infração 04, pois foi anexada a cópia da DMA zerada do mês de novembro de 2013 (fls. 53 a 61), quando havia movimentação no referido período, conforme consta em outras partes da autuação, a exemplo do demonstrativo da Infração 06 (fls. 48), não sendo a única prova do cometimento da infração a cópia do livro Registro de Apuração do ICMS.

Entretanto, tanto na Infração 03, quanto na Infração 04, devem ser corrigidas as datas de ocorrência para o dia 20 do mês subsequente, que é a data de envio da DMA, conforme estabelece o § 2º do Art. 255 do RICMS/12.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, de forma a restabelecer a Infração 04, devendo ser corrigida a data de ocorrência da Infração 03 para 20/12/2012 e da Infração 04 para 20/12/2013.

Passo então a analisar o Recurso Voluntário.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção, não tendo sido apresentado nenhum outro documento após a impetração do Recurso Voluntário.

Ressalto que a nulidade das Infrações 01 e 02 não tem qualquer influência nas demais infrações, assim como quis fazer crer a peça recursal, posto que são enquadramentos e fatos totalmente diferentes.

Diante da análise do Recurso de Ofício, e não tendo havido manifestação do Autuado a respeito das Infrações 03 e 04, entendo que estão caracterizadas, devendo apenas ser retificadas as suas datas de ocorrência para, respectivamente, 20/12/2012 e 20/12/2013.

No que se refere à Infração 05, entendo razoáveis os argumentos do Autuado quanto à introdução de nomes diferentes para o mesmo produto, conforme exemplos que acostou, tais como “CT LOVE”, “CINTO CORACAO E TACHAS” e “CINTO LOVE CORACAO E TACHAS” ou “REGATA PALA”, “RG BEL” e “REGATA BEL PALA”.

Quanto à utilização do Código 99 para todos os materiais de uso e/ou consumo, as operações já foram excluídas pela Decisão de piso e corroboradas na análise do Recurso de Ofício.

Entretanto, por mais verossímeis que sejam as alegações externadas para a utilização do Código 103 para a remessa de mercadorias para demonstração ou conserto, há outras formas de realizar estas operações, mediante a utilização de CFOPs específicos ou até solicitando a concessão de Regime Especial, mas não da forma que disse ter efetuado.

Provavelmente o desacerto na quantificação correta do levantamento quantitativo de estoques, que culminou na anulação das Infrações 01 e 02, decorreu da escrituração de operações em desacordo com as previsões legais.

Neste diapasão, repto parcialmente subsistente a Infração 05, somente em relação à utilização do Código 103 para produtos diferentes no mesmo exercício, o que reduz a ocorrência da Infração 05 para 2 repetições no exercício de 2011, sem qualquer alteração nos demais exercícios, e reduz o valor total naquele exercício para R\$ 2.760,00, bem como o valor total da Infração para R\$ 28.980,00, conforme demonstrado a seguir:

Infração 05			
Data Ocorrência	Auto de Infração	4ª JJF	2ª CJF

31/12/2011	16.180,00	13.420,00	2.760,00
31/12/2012	13.800,00	13.800,00	13.800,00
31/12/2013	12.420,00	12.420,00	12.420,00
Valor Total	42.400,00	39.640,00	28.980,00

Já em relação à Infração 06, reputo subsistente, tendo em vista que a peça recursal não trouxe nenhum argumento capaz de desconstituir a autuação, sendo realmente indevida a utilização de crédito fiscal relativo a mercadorias não tributadas ou com fase de tributação encerrada.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 31.130,10, conforme demonstrado abaixo:

Infração	Data Ocorrência	Auto de Infração	4ª JJF	2ª CJF	Multa	Resultado
Infr. 01	-	238.471,35	-	-	-	Rec. Não Providos / Nula
Infr. 02	-	89.396,37	-	-	-	Rec. Não Providos / Nula
Infr. 03	20/12/2012	140,00	140,00	140,00	-	Retif. Data Ocorrência / Procedente
Infr. 04	20/12/2013	140,00	-	140,00	-	Rec. Oficio Provido / Procedente
Infr. 05	-	42.400,00	39.640,00	28.980,00	-	Rec. Volunt. Parc. Provido / Procedente em Parte
Infr. 06	-	1.870,10	1.870,10	1.870,10	60%	Rec. Não Providos / Procedente
Vlr. Total	-	372.417,82	41.650,10	31.130,10	-	-

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206896.0006/14-1**, lavrado contra **RESTOQUE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE ROUPAS S.A.**, devendo ser intimado recorrente para efetuar do pagamento do imposto de **R\$ 1.870,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 29.260,00**, previstas nos incisos XIII-A, “e”, 1, 1.1 e XVIII, “c” do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS