

A. I. Nº - 279115.0002/11-3
AUTUADO - LOJAS RIACHUELO S/A.
AUTUANTE - JORGE CALMON MONIZ DE BITTENCOURT FILHO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 18.06.2012

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0171-05/12

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. A apuração da entrada de mercadorias não contabilizada autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência. (art.4º, § 4º, Lei nº 7.014/96). Os argumentos defensivos não são hábeis para elidir a presunção. **b) VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS.** Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária; no caso, operações omitidas de saída. Descabe o agrupamento de itens por similaridade. As alegações de furto, troca de código, perda de etiquetas não foram comprovadas. **c) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (calçados) exige-se imposto por antecipação tributária, responsabilidade do próprio sujeito passivo (em função do valor acrescido) e na condição de responsável solidário. Infração subsistente. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS ADQUIRIDOS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. GLOSA DAS PARCELAS.** O autuado comprova, em parte, a utilização regular dos créditos fiscais. Rejeitada a nulidade suscitada. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 07/07/2011, para reclamar ICMS no valor total de R\$746.961,50, através das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, exigindo o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo na relação fiscal ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício. Valor R\$ 289.307,50 - Multa de 70%;
2. Falta de recolhimento de imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da

omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento de estoque, em exercício fechado. Valor R\$8.677,64 - Multa de 60%;

3. Falta de recolhimento de ICMS por omissão de saída de mercadorias tributáveis, sem 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 estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado. Valor R\$142.460,19 - Multa de 60%;
4. Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento através da compra de ativo 1/48; diferença de alíquota 1/48; Ajuste Parcela CIAP e transferência de ativo 1/48, sem a devida comprovação e proporcionalidade das mercadorias substituídas em relação às saídas totais. Valor R\$306.516,17 - Multa de 60%;

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls. 245/303, arguindo que o cerne da autuação é a ocorrência de diferenças de estoques, além de equivocado entendimento do agente fiscal de que o contribuinte teria deixado de contabilizar a entrada de mercadorias e efetuado o pagamento das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de outras mercadorias também não contabilizadas no mesmo exercício deixando de recolher valores a título de ICMS provenientes desta movimentação comercial.

Esclareceu que as dúvidas quanto às omissões de entrada e saídas de mercadorias refletem também na circulação das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (calçados).

Salienta que a fiscalização deixou de observar o correto procedimento adotado pela empresa autuada quanto aos critérios de aproveitamento dos créditos provenientes das mercadorias adquiridas para compor o seu ativo permanente, optando por glosar a totalidade dos créditos aproveitados, aparentemente sem a utilização de nenhum critério fiscal.

Diz que atividade principal do estabelecimento autuado é o comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios como bolsas, bijuterias, artigos de cama, mesa e banho, tapetes, cortinas, almofadas, travesseiros, etc, uma gama muito grande de produtos, que gera enorme quantidade de cadastros internos para identificação destes produtos.

Aduz que são vários os exemplos que induziram o agente fiscal ao erro, na lavratura da presente autuação: *“um determinado modelo de camisa, receberá nos registros internos da empresa impugnante diversos códigos cadastrados, apesar de possuir um único preço de venda no varejo. Estes códigos são utilizados para identificar internamente a existência desta mesma camisa em tamanhos P, M e G, e ainda, nas diversas cores diferentes que o modelo possui”*. Completa que tais distorções nos estoques permitiram a fiscalização entender como se fossem omissões nos registros de entrada e de saída das mercadorias.

Assevera que a empresa contém cadastro interno de controle feito pela matriz da empresa, obedecendo aos critérios estabelecidos pela mesma, que gera uma infinidade de registros com números próximos a *“2.000.000 (dois milhões) de artigos cadastrados”*, contemplando todas as variações de tamanhos e cores dos diversos produtos. Diz que esta é a dinâmica do varejo ao exigir rapidez no atendimento ao cliente, uma vez que existe grande concorrência nesta área de atividade comercial. Diz que o cliente fiel e a venda concretizada são prioridades.

Defende que por tais motivos, o sistema informatizado do estabelecimento gera a venda sem conferência do produto em estoque. Quando um cliente escolhe uma peça que está na loja, a mesma é vendida, ainda que haja alguma divergência no estoque de mercadorias. Exemplifica situação corriqueira do dia-a-dia da atividade varejista desenvolvida pelo contribuinte:

“– Quando na loja autuada, no momento de efetivação de uma venda, a etiqueta da peça se desprende da mercadoria o atendente da loja, gera uma nova etiqueta para ser afixada ao produto. Nesse momento, o atendente pode imprimir código diverso daquele que está no cadastro, porém semelhante ao mesmo em relação à descrição e preço;

– A troca de etiqueta acima mencionada, para o Fisco Estadual não gera nenhum prejuízo, uma vez que na saída da mercadoria o ICMS será pago normalmente, porém gera para a empresa uma inconsistência grave em seu estoque, distorcendo as reais quantidades dos produtos.”

Afirma que todas as saídas de mercadorias vendidas nas lojas da impugnante são feitas através da emissão de cupom fiscal, sendo uma empresa totalmente formal, com emissor de cupom fiscal devidamente autorizado e lacrado, não havendo nenhuma possibilidade de ocorrer venda sem documento fiscal. Até porque, por ser parte da forma de pagamento, quer seja através de cartão próprio ou cartão de terceiros, o sistema da empresa impugnante não aceita o pagamento sem o respectivo documento fiscal que o gerou. Assim, a única possibilidade de saída de mercadoria sem nota fiscal é através de furto, o que, por certo, ocorre, não podendo ser identificado pela empresa impugnante, muitas vezes, senão através do inventário físico anual de mercadorias.

Registrou que foi esta situação de inconsistência ocasionada pela troca do código, que gerou a distorção verificada pela fiscalização e duplicidade de autuação, traduzida da seguinte forma:

“1 – Para cada mercadoria em que houve uma troca de código na hora da venda, ocasionada pela perda da etiqueta original, a empresa gera relativamente uma omissão de saída, pois ao contar seu estoque aquela mercadoria que teve sua etiqueta trocada não estará mais disponível, como se a mesma tivesse sido “vendida” sem nota fiscal;

2 – Esta mesma troca de etiqueta gera também uma omissão de entrada, uma vez que o produto, ao assumir o novo código através do sistema, não possui uma entrada através de documento fiscal, aparentando assim uma compra “sem” nota fiscal.”

Acrescenta que as omissões detectadas têm origem na troca do código de mercadorias e que basta um código trocado para que se gerem 2 inconsistências: uma na entrada e outra na saída desse mesmo item; uma mercadoria que entrou regularmente no estoque (adquirida com nota fiscal) e comercializada com nota fiscal e destaque correto do ICMS pode gerar pela apuração perpetrada da fiscalização duas supostas omissões que, na prática, não ocorreram.

Afirma que este entendimento serve para explicar também as supostas inconsistências relativas às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Defende que a fiscalização deveria levar em consideração, não somente os códigos das mercadorias, mas um relatório consolidado por produto com a mesma descrição, verificando, no final, o saldo de cada um deles para poder afirmar se houve omissão de entrada ou omissão de saída de determinado produto.

Destacou que a Legislação Estadual da Bahia prevê no art. 3º da Portaria nº 445/98, que o procedimento fiscal para o levantamento de estoques e conferência de entradas e saídas requer da fiscalização cuidados necessários para identificar mercadorias que possam ser registradas por mais de uma denominação, subgrupo ou referência, zelo que o profissional não teve.

Em relação aos créditos provenientes de compras de ativo permanente, disse que o agente fiscal simplesmente inverteu o ônus de prova: glosou absolutamente todos os créditos fiscais de ICMS aproveitados, no período fiscalizado, forçando ao autuado a comprovar a idoneidade de cada crédito fiscal, nota por nota, realizando o autuado o trabalho que deveria ser do fiscal.

Diz que, também, durante a ação, o fiscal não buscou sanar dúvidas junto aos representantes do autuado, requerendo documentos, esclarecimentos, etc; optou, simplesmente, por lavrar o Auto de Infração e, depois, para demonstrar uma postura idônea, anexou todas as notas fiscais do período fiscalizado e demais documentos de registro dos créditos em apreço, cabendo ao autuado a análise do procedimento. Salienta que a apuração carece de revisão e anulação pela autoridade administrativa, isto porque, além das incongruências que contaminam a presente autuação, o valor do imposto devido pela saída de mercadorias comercializadas foi recolhido integralmente ao erário público estadual, não havendo diferença a ser depositada.

Protesta que não pode o fisco estadual lavrar Auto de Infração, coagir a empresa impugnante ao pagamento do valor do imposto, além da aplicação de exorbitante multa, juros de mora e demais encargos legais, contrariando o entendimento o Poder Judicial e princípios constitucionais.

Suscita nulidade quanto à metodologia fiscal, na apuração dos créditos provenientes de ativo permanente, sob a alegação de que a impugnante teria se creditado de parcelas na compra de ativo e transferido para o CIAP (1/48), sem a devida comprovação.

Insiste que houve inversão no ônus de prova e quer a fiscalização que o autuado, em sede de impugnação, demonstre a idoneidade dos créditos. No entanto, diz, que tendo confiança no seu procedimento, anexa as provas que comprovam a regularidade no aproveitamento dos créditos, concluindo que equivocado é o procedimento adotado pelo Fisco.

Insiste que a metodologia praticada pelo agente fiscal, na apuração dos créditos utilizados na aquisição de bens do ativo permanente, demonstra nítida falta de vontade de averiguação e não observou as formalidades mínimas exigidas. No Judiciário, consideram-se ineptos todos os documentos que não preenchem os requisitos legais, sendo, portanto, rejeitados. No âmbito administrativo, outro não pode ser o entendimento, com a correção do erro material cometido, pela inobservância dos procedimentos fiscais, anulando o débito do item 4, diante do falho valor documental, o que por óbvio contaminou todo o procedimento fiscal.

Diz que teve ciência da lavratura do Auto de Infração, somente quando foi notificado, o que não preservou a estabilidade da relação jurídica atingida pela autuação e, visando tal equilíbrio, requer a alteração do lançamento. Lembra que o próprio Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 145, ao se referir ao lançamento notificado, esclarece as formas de alteração.

Registra que a anulação é providência da Administração ou do Judiciário, para que se retire do mundo jurídico ato administrativo ilegal e que a revogação é modalidade de desfazimento do ato administrativo por motivo de inoportunidade ou inconveniência, o que ocorre na presente autuação, diante dos equívocos da apuração fiscal. Conclui que a Administração tem o dever de revogar o presente Auto de Infração.

Diz que o objetivo da fiscalização é verificar se houve pleno cumprimento das obrigações principais e acessórias do sujeito passivo e que a administração pública deve agir em plena conformidade, sob a égide da lei respeitando suas delimitações e atuar sob a legislação em vigor, tomando por irrefutáveis, as definições que dela emerge.

Citou ensinamento doutrinário, judicial para concluir que, no caso, a nulidade dos autos é cristalina, pois o impugnante mesmo tendo realizado o recolhimento integral do imposto em tela, está sendo injustamente autuado, motivo pelo qual requer a sua declaração.

No mérito, solicita a improcedência das supostas omissões de entrada e saída, enfatizando que jamais realizou qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, seja nas entradas, seja nas saídas.

Conclui pelo imperioso cancelamento da presente cobrança, porque baseada em números fora da real movimentação de estoque realizada, que jamais poderiam embasar injusta acusação de entrada e saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais; diz, ainda que tivesse adquirido mercadorias desacobertas de documentação fiscal, o que somente se admite para fins de argumentação, é fato incontroverso que tais entradas somente foram identificadas em razão do excesso de saídas regularmente documentadas e que as mercadorias foram comercializadas mediante a emissão de documentos fiscais.

Esclarece que cada produto adquirido para a revenda no varejo toma uma subclassificação adotada pela empresa para gerir de forma mais eficaz a venda direta ao consumidor, destacando que esta situação logística do autuado induziu o agente fiscal a erro. Exemplifica que *“um determinado modelo de calça, pode receber, nos registros internos da empresa, diversos códigos cadastrados utilizados para identificar internamente a existência desta mesma camisa em tamanhos distintos e diversas cores que o modelo possui”*; com isso, surgem algumas distorções nos estoques do estabelecimento autuado, dando falsos indícios de omissões nos registros de entrada e de saída das mercadorias.

Reitera que o cadastro interno obedece a certos critérios estabelecidos pela própria empresa, que gera uma infinidade de registros de artigos cadastrados, considerando as variantes para cada produto como tamanhos, cores; que o autuado apenas atende as exigências do mercado frente à concorrência, com rapidez no atendimento ao cliente. Visando não perder a negociação com o cliente, o sistema informatizado do contribuinte autuado gera a venda sem conferir se há aquele determinado código de produto em estoque; nesse caso, se uma peça de roupa está na loja, a mesma é vendida, independente de que haja alguma divergência no estoque de mercadorias.

Exemplificou situação da venda da peça do vestuário sem a etiqueta, que se desprende da mercadoria: *“para não perder a venda, o atendente pode imprimir código diverso daquele que está no cadastro de entrada da mercadoria, porém semelhante ao mesmo em relação à descrição e preço, sem gerar prejuízo algum ao Fisco Estadual, uma vez que na saída da mercadoria o ICMS será pago normalmente”*. Defende a formalidade do procedimento, com a emissão de cupom fiscal devidamente autorizado, lacrado, não havendo possibilidade de ocorrer uma venda sem documento fiscal.

Reafirma que grande parte da inconsistência ocasionada pela troca do código é que gerou distorção nos valores dos estoques e uma duplicidade de autuação, pois para cada mercadoria com troca de códigos, ocasionada pela perda da etiqueta original, a empresa gera uma omissão de saída, pois ao contar o estoque aquela mercadoria que teve sua etiqueta trocada não estará mais disponível, como se a mesma tivesse sido “vendida”. E no sentido oposto, a mesma troca de etiqueta gera também uma omissão de entrada, uma vez que o produto ao assumir o novo código através do sistema não possui uma entrada através de documento fiscal regulamentar aparentando assim uma compra “sem” nota fiscal.

Diz que, pela apuração simplista do Fisco, somente conferindo a movimentação isolada de cada código de produto, gerou a omissões de entrada e saída; defende que para a devida consistência da autuação, deveria a fiscalização, além dos códigos das mercadorias, utilizar um relatório por produto com a mesma descrição, verificando o saldo de cada um deles para poder afirmar se houve omissão de entrada ou omissão de saída de determinado produto, porque o levantamento como foi realizado, consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é lógico, se tratando, portanto, de um *“software notadamente míope”*, baseado em premissas falhas que geram descuidadas conclusões.

Postula que as diferenças eventualmente existentes são exclusivamente resultantes de furtos de mercadorias. Exemplifica sua tese com explicação do raciocínio contábil da mercadoria ARGOLA 5 ESTRELA2 CZ001, que no início do ano de 2010, o estabelecimento autuado não a possuía em estoque; adquiriu junto ao fornecedor 30 unidades, vendeu 26 dessas argolas, no decorrer do ano corrente, comprovadas pela emissão do regular cupom fiscal, resultando em 04 unidades no estoque da empresa. No entanto, apuram apenas 2 unidades da mercadoria no estoque físico, implicando extravio de outras 2 argolas, as quais podem ter sido furtadas, quebradas, trocadas as etiquetas, ou qualquer outra ação independente da vontade do autuado. Diz que as duas unidades de argolas geram a distorção de estoque, que o fiscal supôs tratar omissão de saída.

No outro exemplo, entrada de mercadorias, a planilha explicou que as colunas utilizadas de *“omissão de saídas”* serviram também a de *“omissão de entradas”*. Destaca novamente a primeira mercadoria - ARGOLA 77/BXAS 085 STRASS F PTA01 – a qual, no início de 2010, tinha um estoque de apenas 1 (uma) unidade; não adquiriu o produto, mantendo essa única unidade para venda. No final do exercício, apurou-se a venda de 9 argolas, gerando a suposta omissão de 8 entradas que, pelo raciocínio da fiscalização, poderiam ter sido adquiridas sem documentação fiscal. Diz que a diferença resultou de provável troca de etiquetas, erro material ocorrido no momento da venda ao consumidor final, que o fiscal configurou como omissão de entrada e serviu de fulcro a presente autuação.

Observa no demonstrativo que há um total de 17 mercadorias que teriam sido vendidas sem emissão de cupom fiscal; na *“omissão de entrada”* aparecem 12 unidades de mercadorias que

também não apresentam documentação fiscal do fornecedor, justificando a entrada do produto em estoque. Insiste que tal diferença é resultado de perda, furto, troca de etiqueta, quebra, etc.

A mesma divergência gera a distorção de estoque das mercadorias comercializadas e tributadas pelo regime de Substituição Tributária, comprovando mais uma vez que o resultado da autuação é falho. Deduz que a autuação em apreço é ilícita, devendo ser anulado para que novo trabalho seja realizado.

Destacou que a Portaria nº 445/1998 (artigos 1º e 3º, incisos I, II e III), que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, prevê a necessidade da adequação da postura fiscal, frente a possíveis divergências nos lançamentos fiscais de entrada e saída, observando essas possíveis denominações diferentes entre os registros de entrada e de saída para evitar injustiças fiscais.

Reafirma o erro material do demonstrativo de estoque (fls. 158/160) porque relacionou bens adquiridos para uso e consumo, que não foram comprados para revenda e nunca gerariam receita tributável. Concluindo que o Auto de Infração deve ser anulado para que seja realizada nova apuração fiscal com os cuidados devidos a um justo arbítrio.

Quanto à infração 4, informa o autuado que anexou a comprovação de regularidade dos créditos, aduzindo os mesmos argumentos da preliminar. Argui que o fiscal autuou os créditos regulares como crédito indevido, mas nem chegou a requerer as notas fiscais das compras para apurar os créditos aproveitados em acordo com o regime da não-cumulatividade. Expõe a origem legal do crédito de mercadoria destinada ao seu ativo permanente, valendo-se do art. 155, II, § 2º, I e II, CF 88, que transcreve e da doutrina do professor Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 13ª edição, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 568), do jurista Aroldo Gomes de Mattos, explanado no parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 2, págs. 9, concluindo que a não-cumulatividade é alicerce fundamental do ICMS.

Discorre quanto aos acréscimos, em especial a multa de mora, alegando sua excessividade e que o Supremo Tribunal Federal – STF (RE nº 91.707, Relator Min. Moreira Alves, 2ª Turma, RTJ 96/1354) firma posição no sentido confiscatório da multa ao julgar a ADIN 551/91, R. T.J nº 138, p. 55 – DJU de 18.10.91, p. 14.558. Cita posição de Sacha Calmon Navarro, de Aliomar Baleeiro, Ives Gandra Martins; enfatiza que a própria Constituição Federal (artigo 150, inciso IV) diz que é vedada a aplicação de multa com efeito de confisco, inteligência reiterada no próprio CTN (parágrafo 3º do art. 113, §§ 1º e 2º). Manifesta-se alegando que a cobrança de multa como está sendo cobrada, no caso presente, é absolutamente extorsiva, chegando a configurar verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte.

Salienta a ilegalidade da aplicação em duplicidade dos juros e da multa de mora no cálculo do crédito tributário, uma vez que ambas têm natureza ressarcitória e *incidem sobre um mesmo fato gerador*, dando ensejo à ocorrência da repelida hipótese tributária, do “bis in idem”.

Por fim, pede que seja julgado Nulo o Auto de Infração.

Na informação fiscal o autuante, fls. 2185/2189, informou que nas infrações 1, 2 e 3, o próprio contribuinte admite que não faz controle adequado do seu estoque, por diversos motivos, entre eles pelo volume elevado de mercadorias, por furto e pela troca de etiquetas.

Afirma que é obrigação da empresa registrar nos livros fiscais e, consequentemente, nos arquivos magnéticos constantes do Convênio ICMS 57/95, a exata movimentação de entrada e saídas dos produtos que comercializa, fazendo os ajustes necessários no estoque quando da realização do inventário anual.

Salienta que uma forma de ajustar o estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, seria a sua baixa (decorrente de perda, roubo ou deterioração). Entretanto, o contribuinte assim não procede, denotando a desorganização nos registros fiscais das suas operações mercantis.

Registra que a troca de etiquetas não é justificativa para tal descontrole, já que se o produto sai com código de outro produto, inevitavelmente, um produto daria omissão de entrada e a outra

omissão de saída. Além disso, a empresa não comprova nem traz nenhum exemplo que justifique tal situação.

Com relação à infração 4, assevera que a empresa juntou os devidos relatórios e notas fiscais de aquisição e transferência de ativos imobilizados. Na planilha “CIAP Riachuelo” (Anexo 3), apresentou cálculos dos valores dos créditos do ICMS considerando a proporcionalidade na saída dos produtos enquadrados na substituição tributária.

O Auditor Fiscal apresenta novos valores referentes à infração, reduzindo-a para R\$ 12.678,69.

Sobre a alegação de que produtos listados no demonstrativo (Auditoria de Estoques – Levantamento Quantitativo – demonstrativo Preço Médio de Entrada – Omissões de Saídas, fls. 157 a 159), seriam destinados para o uso e consumo, diz que apesar de constarem neste relatório de demonstração de preço médio, tais produtos não constam no relatório de omissão de saídas e eventuais omissões sobre estes produtos não foram cobrados no Auto de Infração em comento.

Em relação à cobrança de multas e juros afirma o fiscal que tais percentuais estão previstos na legislação vigente e, portanto, devem ser mantidos.

Conclui que as alegações defensivas não se sustentam; que todo o trabalho fiscal foi executado com base em documentos fiscais e arquivos magnéticos enviados pelo próprio contribuinte. Resume que nas infrações 1, 2 e 3 resta comprovado que a empresa não faz o controle adequado do seu estoque adequado de seus estoques, nem faz os ajustes necessários nas perdas, furtos das mercadorias. Na infração 4, diz que a acatou parcialmente, com a exceção da proporcionalidade na saída dos produtos enquadrados na substituição tributária, no qual foram refeitos os cálculos e apresentados os valores devidos.

Por fim, pede pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Em nova manifestação, fls. 2211/2223, o sujeito passivo aduz que o cerne da questão é a diferença de estoque apurada segundo equivocado entendimento do agente fiscal; reproduz os mesmos argumentos em relação às infrações 1, 2 e 3 da defesa inicial, destaca que o Auditor não teceu comentário acerca do artigo 3º da Portaria nº 445/98;

Pede o provimento de seus argumentos e anulação do presente Auto de Infração, uma vez que restou comprovada a realização regular no registro de entrada e saída; reitera que o recolhimento de ICMS foi realizado pontual e integralmente.

Finaliza, requerendo redução da multa, tendo em vista a cobrança conjunta de juros de mora e o afastamento da Taxa SELIC.

Nova Informação Fiscal, fls. 2235/2238, o Auditor repete as ocorrências processuais, argumentos seus acerca das razões defensivas, concluindo que a empresa não apresenta elementos que elidam as acusações fiscais.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 746.961,50, relativo à omissão nos estoques das mercadorias do contribuinte, apurada através de levantamentos quantitativos por espécies de mercadorias, em exercícios fechados, relativamente às infrações 1, 2 e 3. Na infração 4, a exigência é pela utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Tudo consoante demonstrativos analíticos e sintéticos, acostados aos autos, além da mídia eletrônica (CD-R), à fl. 227 dos autos, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, consoante documentos às fls. 228 a 233.

Preliminarmente, verifico presentes, no Processo Administrativo Fiscal em tela, os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos fiscais reclamados, estando o lançamento de ofício de acordo com o estabelecido nos termos dos artigos 39, RPAF BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e 142 do CTN

(Código Tributário Nacional). Inexiste qualquer equívoco de metodologia na apuração de crédito do ativo permanente, cuja solução será tratada na discussão de mérito.

Tampouco houve qualquer dano ao direito à ampla defesa do contribuinte pela alegação da ciência do Auto de Infração apenas quando foi notificado o autuado. Verifico, ao contrário, que ao sujeito passivo foi e está sendo oportunizada a possibilidade de resposta às infrações apuradas com a utilização de todos os meios de defesa admitidos no Direito, de forma que o autuado pode contraditar com conhecimento dos todos os atos processuais e com os elementos de prova de que dispunha e em favor das suas teses. Apesar de os procedimentos fiscais iniciais comportarem um cunho meramente investigativo, não carecendo da participação do autuado, constato, através dos e-mails trocados entre o Auditor Fiscal e o autuado, fls. 2198/2201, que o contribuinte participou da formação do Auto de Infração, antes mesmo de sua lavratura.

Com relação ao pedido de revisão fiscal, indeferimos tal pedido, porquanto diligência fiscal não se presta a carrear provas aos autos, dever que compete à Administração Tributária e ao contribuinte, que tem o direito e o dever de trazer ao PAF todos os elementos e dados a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos, mas, sobretudo, porque, nos termos do artigo 147, I, RPAF BA, considero suficientes para a formação da convicção do relator os elementos contidos nos autos.

No mérito, o Auto de Infração reclama ICMS no valor total de R\$746.961,50, com acréscimo das respectivas multas, em razão das infrações descritas e relatadas em momento anterior.

Na infração 1, a falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças de entrada e saída de mercadorias, exigindo-se o imposto sobre a diferença das entradas, por se tratar da maior expressão monetária, com base na presunção legal de que o sujeito passivo deixou de contabilizar tais entradas e efetuou o seu pagamento com recursos originados de operações de saídas tributadas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no valor de R\$ 289.307,50.

A presunção encontra fundamento no artigo 4º, § 4º, Lei nº 7.014/96 (redação da Lei nº 8.542/02, com efeitos até 30.03.10), a indicar que o fato de a escrituração indicar a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, entre outras situações, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

A aludida omissão (diferença de entradas de mercadorias tributadas maior que a saída) apurada pela fiscalização, através do levantamento quantitativo de estoques, no exercício 2008, constam da primeira e das últimas folhas do demonstrativo de auditoria de estoques, fls. 11/13, e integral no CD, fl. 227, teve a apuração do débito calcada nas disposições do RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e, especificamente, na Portaria nº 445/98, que trata sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. O contribuinte, de posse dos demonstrativos do levantamento fiscal, não comprovou a emissão dos documentos fiscais correspondentes às mercadorias objeto da imputação, constantes nos mencionados levantamentos realizados. Não apontou, nem comprovou erros numéricos relativos a esta imputação, limitando-se a arguir a grande quantidade de artigos cadastrados, a variedade de tamanhos e cores dos seus produtos e que seu sistema informatizado gera venda sem conferência do produto em estoque.

Em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, o dispositivo que a autoriza pressupõe que, caso a apuração realizada pelo Fisco, não esteja cabalmente comprovada, em sendo uma presunção relativa, assim identificada por admitir prova em contrário, compete ao contribuinte trazer aos autos as provas de que os fatos não ocorreram, conforme é o entendimento fiscal. Argui o autuado, nas razões, a existência de furtos, a troca de códigos e o registro de diversos códigos para a mesma mercadoria, o que requer a aplicação do critério de similaridade dos produtos, nos termos dos artigos 1º e 3º, incisos I, II e III, da Portaria 445/98.

A Portaria nº 445, de 10.08.98, dispondo sobre procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias instrui que se deve fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, 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 (art. 3º, inciso III).

A aplicação do chamado “critério de similaridade” será sempre uma medida de racionalidade que implica maior proximidade possível do princípio da verdade material, cabível no confronto entre omissões de saída e entrada com produtos que ostentavam a mesma natureza, guardem entre si similaridade e não estejam marcados por denominação ou códigos que os individualizassem.

Não é o caso do presente levantamento fiscal.

O preposto fiscal, encarregado do feito, selecionou previamente para o levantamento quantitativo de estoques os produtos que não pudessem ser confundidos por verossimilhança; produtos que tinham descrição e codificação específicas, características que os individualizam, a exemplo de JOGO DE SOLTEIRO A K DEGREEN ST001 (código 1014790), CAPA PARA COLHÃO CS 140X190X0,20 (código 101532), CAMISA MC BRANCO 72040 BR001 (código 1043455), BERMUDA MALHA MEIO CINTO CZ 58048 (código 986330), GRAVATA TRADICIONAL JAQU LISTRA ST001 (código 998575). Conta ainda os preços médios de cada produto, de sorte ainda mais claramente, distingui-los uns dos outros.

Desta forma, incabível a alegação defensiva de que houve distorção no levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias atual, face o registro de produtos com códigos diversos na entrada e na saída dessas mesmas mercadorias, uma vez que isto não restou provado nos autos. Ademais, o critério de similaridade é inaplicável no caso, porquanto as mercadorias selecionadas para o exame fiscal estão identificadas por denominação e elementos que as individualizam.

Não têm procedência, igualmente, as demais arguições defensivas, no sentido de que as diferenças encontradas sejam reflexos dos fatores existentes na atividade do comércio varejista, tais como perdas, furtos e extravios e que, a desconsideração de tais perdas, implica bitributação pelo recolhimento do ICMS através do valor do produto final agregado e pela exigência do ICMS com base no levantamento quantitativo de estoques.

Em si mesmos considerados, extravios, perdas e avarias de mercadorias, além de outros eventos que lhes retirem a possibilidade de serem comercializados (perecimento, furto, roubo, motivos de força maior, etc.), não tipificam o fato imponible do ICMS. Contudo, não haverá ICMS a recolher em face às alegações de quebras, perdas de estoques, obsolescência, ocorrência de sinistros não cobertos por seguros, desde que o evento esteja comprovado por laudos ou documentos emitidos por autoridades competentes. No caso específico do ICMS, inclusive, as diferenças de estoques devem ser justificadas, por meio de razões perfeitamente compatíveis com o tipo da atividade desenvolvida no estabelecimento, além da emissão do competente nota fiscal possibilitando o estorno do crédito aproveitado quando da aquisição das respectivas mercadorias, colocadas agora fora de comércio.

Verifico ainda do exame dos demonstrativos fiscais que culminaram na exigência do imposto relativo à omissão de entradas de mercadorias tributáveis, que o levantamento incidiu tão somente sobre mercadorias tributáveis, não estando relacionados materiais de consumo como é a alegação defensiva. Resta, portanto, comprovado que o próprio impugnante não faz o controle adequado do seu estoque, admitindo mesmo a venda de produtos que não consta de seu estoque, sequer os ajustes necessários nas perdas ou furtos das suas mercadorias.

Posto isso, resta a infração 1 caracterizada no valor de R\$ 289.307,50.

Na infração 3, a falta de recolhimento de ICMS constatado pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração,

apurada mediante o mesmo levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2009 e 2010, calculando-se o imposto sobre o valor das saídas, maior valor monetário, totalizando R\$ 142.460,19.

Os demonstrativos fiscais que instruem a presente exigência estão igualmente acostados aos autos, em amostragem, nas primeiras e últimas páginas, fls. 31/35 (integralmente no CD, fl. 227), com a apuração do respectivo débito calcado nas disposições do RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e, especificamente, na Portaria nº 445/98 (artigo 13, inciso I, b), que trata sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Elaborados os demonstrativos que deram origem a exigência, com base nos documentos fiscais do próprio autuado, requisitados pela fiscalização, arquivos magnéticos (Convênio ICMS 57/95), além dos livros fiscais devidamente escriturados pelo próprio autuado, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), além de provar a regularidade das saídas consideradas omissas.

Assim, não agiu o autuado. Não comprovou a emissão dos documentos fiscais correspondentes às mercadorias, objeto da imputação, constantes dos demonstrativos aludidos, não apontou nem comprovou erros numéricos relativos a esta imputação, limitando-se a arguir a grande quantidade de artigos cadastrados, a variedade de tamanhos e cores dos seus produtos e que seu sistema informatizado gera venda sem conferência do produto em estoque e a aplicação do agrupamento de itens por similaridade, não cabível, pelas razões antes discutidas.

Qualquer evento que implique na circulação jurídica de mercadorias deve se fazer acompanhar do respectivo documento fiscal. Se, ocorreram, de fato, troca de etiquetas, de códigos, sinistros que envolveram as mercadorias ou produtos do contribuinte, e implicaram impossibilidade de sua comercialização ou sua saída regular, tais ocorrências deveriam ser materializadas através do competente documentos fiscais e apresentados à fiscalização para a avaliação se alguma correspondência havia com as omissões apuradas. Disso não cuidou o autuado.

Posto isso, resta caracterizada a infração 2, falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saídas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, acorde demonstrativo entregue ao sujeito passivo, no valor de R\$ 142.460,19.

Na segunda infração, a acusação que pesa sobre o estabelecimento autuado é que houve falta de recolhimento do imposto, tendo em vista a omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária (calçados – art. 353, II, item 32, RICMS BA).

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo fiscal às fls. 15/29, em amostragem, nas primeiras e últimas páginas, fls. 31/35 (integralmente no CD, fl. 227), exigindo-se ao mesmo tempo, o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (aplicação da margem de valor adicionado), além do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal (art. 39, V, RICMS BA). O levantamento em comento encontra-se expresso no art. 10 da Portaria nº 445/98.

Os argumentos defensivos foram manejados genericamente e sobejamente apreciados quando do exame da primeira e terceira infração. Nenhuma arguição específica fora apresentada nas razões com relação aos diversos produtos relacionados pela fiscalização, extraídos da escrituração fiscal e eletrônica do próprio contribuinte autuado que, em se tratando de levantamento quantitativo de estoques e, elaborados os demonstrativos que deram origem à exigência, com base nos documentos fiscais requisitados pela fiscalização, em conformidade com os documentos devidamente escriturados pelo próprio autuado, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), sendo insubsistentes as arguições defensivas, conforme apreciação supra.

A exigência conjunta nessa infração 2 não causou nenhum embaraço ao perfeito entendimento dos créditos tributários exigidos, uma vez que os valores do imposto e sua fundamentação estão

corretamente descritos na inicial dos autos e o demonstrativo fiscal indica cada produto omitido e o valor do ICMS antecipado não recolhido.

Caracterizada a exigência da infração 2, no valor de R\$ 8.677,64.

Por fim, com relação à quarta infração, a acusação é da falta de recolhimento de ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal do imposto referente mercadoria adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no valor de R\$ 306.516,17.

Examinando os autos do processo, verifico demonstrativo inicial elaborado pelo Auditor Fiscal, fls. 37/38, discriminando mês a mês, os valores de créditos fiscais registrados no livro Apuração de ICMS, sem a apresentação da respectiva documentação, cujas cópias foram acostadas ao PAF, às fls. 39/80. No momento da impugnação do presente Auto de Infração, o sujeito passivo apresenta os documentos que comprovam a utilização dos créditos fiscais. O auditor Fiscal acata os relatórios e documentos fiscais acostados relativos a aquisições e transferências de ativos imobilizados; refaz os cálculos na planilha “CIAP Riachuelo”, Anexo 3, e reduz a exigência para R\$ 12.678,69, conforme demonstrativo de fls. 2187. O autuado, a seu tempo, diz que o agente fiscal comprovou a lisura do seu procedimento, considerando o debate superado.

Diante do exposto e considerando suficientes as razões e provas apresentadas pelo autuado, acatadas pelo Auditor Fiscal, responsável pelo feito, constato caracterizada a infração no valor de R\$ 12.678,69.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, de acordo com a configuração abaixo:

INFRAÇÃO	VLR. AUTUADO (R\$)	VLR. JULGADO (R\$)	RESULTADO
01	289.307,50	289.307,50	PROCEDENTE
02	8.677,64	8.677,64	PROCEDENTE
03	142.460,19	142.460,19	PROCEDENTE
04	306.516,17	12.678,69	PROCEDENTE EM PARTE
TOTAL	746.961,5	453.124,02	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279115.0002/11-3**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$453.124,02**, acrescido das multas de 60% sobre R\$21.356,33, 70% sobre R\$364.672,55 e 100% sobre R\$67.095,14, previstas no art. 42, incisos II, “d”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA