

A. I. Nº - 298932.0028/13-5
AUTUADO - LOJAS RIACHUELO S/A.
AUTUANTES - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D OLIVEIRA SANTOS e ANNA CRISTINA
ROLLEMBERG NASCIMENTO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 09/04/2014

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0018-06/14

EMENTA: ICMS. I. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (tamancos, chinelo, tênis, sapato), exige-se o ICMS na condição de responsável e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, em relação às mesmas mercadorias. Itens “b” e “c” caracterizados 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Utilizou crédito fiscal de ICMS referente mercadoria com pagamento de imposto por substituição tributária. Infração caracterizada. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Comprovado que o deficiente realizou venda de mercadorias dentro do Estado a consumidor final, com a aplicação de alíquota 0%, onde na realidade a mercadoria deveria ser normalmente tributada a 17%. Item subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AJUSTE DE ESTOQUE, CONFORME ART. 3º DO DECRETO Nº 11.806/09. FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovado que o deficiente deixou de ajustar o estoque de travesseiros, deixando de antecipar o imposto devido, posto que o produto passou a ser tributado pelo regime da substituição tributária. Infração caracterizada. **b)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO ANTECIPADO. MULTA. Comprovado que o deficiente estava comercializando mercadorias sujeitas ao regime de substituição, como uma mercadoria de tributação normal, devidamente registrada na escrita fiscal. Cabe a aplicação da multa exigida correspondente a 60% do imposto que deveria ter sido pago por antecipação nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/09/2013, exige o débito, no valor de R\$131.651,12, inerente aos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011, conforme documentos às fls. 11 a 95 dos autos, em razão das seguintes irregularidades:

- 1 Falta de recolhimento do ICMS correspondente ao valor de R\$63.400,04, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração fiscal, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, conforme ANEXO-1 (fl. 11 a 15).
- 2 Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$3.752,40, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme ANEXO-2 (fl. 16 a 18).
- 3 Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, no valor de R\$1.500,96, 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 quantitativo de estoque, em exercício fechado, conforme ANEXO-3 (fl. 19 a 21).
- 4 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquiridas(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, no ano de 2011, implicando em um recolhimento a menor de ICMS de R\$3.313,50, conforme ANEXO-4 (fl. 22 a 24).
- 5 Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS no valor de R\$363,92, relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, conforme ANEXO-5 (fl. 25 a 26).

Consta dos autos que o contribuinte deixou de ajustar o Estoque de Travesseiros, deixando, portanto, de antecipar o imposto devido relativo aos meses de janeiro a fevereiro de 2011, posto que, o produto passou a ser tributado pelo regime da Substituição Tributária a partir de março de 2011.

- 6 Deixou de recolher ICMS no valor de R\$50.914,40, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis. conforme ANEXO-6 (fl. 27 a 35).

Consta dos autos que o contribuinte deu saída da mercadoria produtos de ótica sem tributação, quando o referido produto já se encontrava na Substituição Tributária dentro do período de março de 2008 a dezembro de 2011.

- 7 Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme ANEXO-7 (fl. 41 a 45).

Às fls. 97 a 105 dos autos, com documentos anexos, o autuado apresenta sua defesa, em relação a todas as infrações do Auto de Infração em tela na qual apresenta os seguintes esclarecimentos:

Da suposta Infração 1 - *Omissão de Saídas* - diz que inicialmente, cumpre ressaltar que atua no segmento do comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios e cumpre fielmente com suas obrigações tributárias. Nesse contexto, a comercialização dessa expressiva variedade de produtos ocasiona uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destes produtos, ou

seja, cada produto adquirido para a revenda no varejo adquire uma subclassificação adotada pela recorrente para gerir de forma mais eficaz a venda direta ao consumidor.

No caso em tela, a subclassificação utilizada acabou por induzir os Agentes Fiscais a erro, ao lavrar o Auto de Infração por suposta omissão de saídas na medida em que um determinado modelo de blusa, recebe nos registros internos diversos códigos cadastrados, apesar de possuir um único preço de venda no varejo, tais códigos são utilizados para identificar internamente a existência desta mesma blusa em tamanhos P, M e G, e ainda, nas diversas cores diferentes que o modelo possui.

Dessa forma, diz que o cadastro interno realizado, atualmente pela sua matriz, gera uma infinidade de registros com números próximos a 2.000.000 (dois milhões) de artigos cadastrados, considerando para tanto, todas as variantes que determinados produtos podem contemplar, tais como tamanhos e cores.

Ocorre que, o seu sistema informatizado gera a venda sem conferência do produto em estoque e quando o cliente escolhe uma peça que está na loja, esta peça é vendida, mesmo que haja alguma divergência no estoque de mercadorias, e tais divergências podem ocorrer pelos motivos mais variados.

Cita uma situação que ocorre no dia a dia da atividade varejista que desenvolve: '*Quando na loja, 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. Diz, então, que a troca de etiqueta mencionada, para o Fisco Estadual não gera nenhum prejuízo, vez que na saída da mercadoria o ICMS será pago normalmente, porém gera para a Impugnante uma inconsistência grave em seu estoque, distorcendo as reais quantidades dos produtos*'.

Destaca que, todas as saídas, assim como todas as entradas, das mercadorias vendidas nas lojas são feitas através de registro de entrada e da emissão de cupom fiscal. Ressalte-se, assim, que é uma empresa que cumpre com suas obrigações legais e que não efetua vendas sem documentos fiscais haja vista que atua com emissores de cupom fiscal – ECF's devidamente autorizados e lacrados. Logo, diz que não há nenhuma possibilidade de ocorrer uma venda sem documento fiscal.

Das supostas Infrações 2 e 3 - *Falta de Recolhimento de Imposto* – Diz que está sendo injustamente autuado por ter deixado de recolher ICMS na aquisição de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal. Destaca que não deixou de recolher ICMS na aquisição de mercadorias de terceiros.

Da suposta Infração 4 - *Utilização de crédito de ICMS relativo à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária* - Destaca que está sendo injustamente autuada por supostamente ter utilizado crédito de ICMS quando da aquisição de mercadoria com pagamento de imposto por substituição tributária.

Da suposta Infração 5 - *Ajuste de Estoques de Travesseiros* – Diz que é injustamente autuada por ter deixado de ajustar o estoque de travesseiros que passou a ser incluído no regime de ICMS ST. Destaca que não deixou de ajustar o estoque referente a travesseiros.

Das supostas Infrações 6 e 7 - *Deixou de recolher ICMS produtos de ótica e multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária* – Destaca que está sendo autuada por supostamente ter deixado de recolher ICMS em operações regularmente escrituradas (operações com óculos e outros acessórios).

Diz que os produtos objeto desta suposta infração são mercadorias tais como óculos e outros acessórios, portanto sujeitas à Substituição Tributária e por isso o tributo foi recolhido na modalidade ICMS ST, ou seja, no início da cadeia.

Observa que, por meio da substituição tributária, os fatos geradores ainda não ocorridos são antecipados pela presunção de sua ocorrência e nesse contexto é eleito um substituto tributário que se responsabiliza pelo recolhimento do imposto (devido pelos substituídos) incidente em toda a cadeia mercantil.

Assim, destaca que, em razão desta antecipação de fatos geradores, os substituídos não creditam o imposto sobre a entrada das próprias mercadorias sujeitas à substituição tributária, mas também não lançam débitos quando elas saem, porquanto o imposto sobre toda a cadeia mercantil já foi antecipadamente recolhido pelo substituto.

Desse modo, as saídas são tributadas, mas não pelo regime normal de apuração (créditos/débitos), mas pelo regime de substituição tributária, que antecipa tal tributação quando da saída promovida pelo substituto. Nesse contexto, diz que a r. fiscalização não considerou que as mercadorias objeto da fiscalização são mercadorias sujeitas ao ICMS ST e portanto com pagamento do ICMS ST.

Assevera que o cerne das infrações 6 e 7 consiste em falta de recolhimento do ICMS, o que não ocorreu. Todavia, ainda que fosse possível discutir o recolhimento do tributo seria necessário discutir primeiramente a operação de transferências realizadas entre filiais do mesmo contribuinte.

Sob esse aspecto diz que é preciso constatar que o entendimento dos nossos Tribunais Superiores é no sentido de que não incide ICMS na transferência interestadual de mercadoria da mesma empresa.

O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou comunicação, ou seja, o ICMS tem por hipótese de incidência, conforme o art. 155, inciso II da Constituição Federal, a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, que transcreve.

Assim, diz que esta circulação de mercadorias pressupõe indubitavelmente a ocorrência de um negócio jurídico mercantil, com a troca de titularidade da mercadoria, não se justificando a cobrança com a simples circulação física do bem, como ocorre no caso de transferência de mercadoria entre estabelecimento do mesmo contribuinte.

Destaca alguns julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), bem assim do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), em que diz ter decidido de forma pacífica que o ICMS não incide na mera circulação de mercadorias. Traz a tona também o editado na Súmula nº 166 do STJ, onde consolida a sua posição sobre o tema, que descreve: “*Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*”

Da multa aplicada, diz que cumpre esclarecer que para todas as supostas infrações foram aplicadas multas em percentuais de 60% os quais deverão ser afastados por serem manifestamente abusivos e excessivos. Observa que a multa aplicada em patamar de 60% está totalmente abusiva e injusta e configura verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropósito.

Diz que não restam dúvidas que uma multa desproporcional, além de caracterizar confisco, de tão distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter, pode causar prejuízos irreparáveis ao mesmo e à sociedade que do seu esforço de trabalho se priva. Por esta razão, a atitude do fisco passa a constituir conduta tão merecedora de reprovação quanto à do contribuinte que deveria educar.

É reprovável a aplicação de pena de multa em caráter desproporcional, quando se trata da relação jurídica fisco-contribuinte, mesmo na hipótese de infração fiscal, pois a pena, mesmo que de multa, não pode abandonar sua natureza jurídica e social de punição e educativa, conjugados em proporcionalidade ao fato que lhe der causa.

A própria Constituição Federal, no capítulo “*Das Limitações ao Poder de Tributar*”, no artigo 150, inciso IV diz que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a

União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Diz que, a cobrança de multa como está sendo cobrado no caso presente, é absolutamente extorsiva, chegando a configurar verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte. As multas devem ter proporção com o valor do tributo exigido, sob pena de violar o direito de propriedade, a capacidade contributiva e o princípio do não-confisco.

Observa que é imprescindível que o Fisco realize profunda análise relativamente às multas confiscatórias que estão sendo cobradas, sob pena de tornar os débitos fiscais, muitas vezes, impagáveis, acarretando inclusive no fechamento de estabelecimentos dos contribuintes.

Portanto, no caso em tela, a multa aplicada atingiu 60% sobre o suposto valor de suposto tributo não recolhido, o que sem dúvida tem caráter confiscatório, com perda de patrimônio e por isso esta multa deve ser afastada.

Por todo o exposto, a Impugnante vem respeitosamente requerer que:

- I. seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação anulando-se o Auto de Infração haja vista que a Impugnante recolheu regularmente o ICMS, os respectivos diferenciais de alíquota, bem como não há quaisquer omissões de entradas e/ou saídas;
- II. caso não seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação, sejam abatidos os valores devidamente recolhidos conforme demonstrado nestes autos;
- III. seja reduzida a multa aplicada à Impugnante, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório ao patrimônio da Impugnante.

As Fiscais Autuantes ao prestar a informação fiscal, às fls. 111 a 120 dos autos, aduzem que a defendant postula a improcedência de todas as infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7, que destacam. Em seguida, alegando critérios de sua conveniência, que diz não prejudicar o entendimento dos julgadores em relação às informações postas, apresentam sinteticamente cada uma das autuações, conforme a seguir:

INFRAÇÃO 1 (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 da 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 da saída de mercadorias. Total da Infração no valor de R\$63.400,04.*

Diz que a Impugnante alega que é empresa que atua no setor varejista e movimenta diariamente milhares de mercadorias em todo o País, as quais são distribuídas através de rede de logística individualizada para as necessidades de sua atividade, jamais realizou qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, ou seja, a emissão da nota fiscal (ou do cupom fiscal de venda) e a recepção mercadorias sem cobertura de notas fiscais.

Destaca que a Impugnante reconhece que as empresas varejistas enfrentam problemas de ordem operacional que podem causar distorções em seu registro de estoque. Atribui a existência de sub códigos, perda de etiqueta e furtos a possível erro no levantamento quantitativo do estoque feito pelo fisco, ou seja, argumenta que as perdas físicas do estoque não seria uma saída real e que o estoque depende de contagem manual. Destaca também a emissão de cupom fiscal devidamente autorizados e lacrados, não havendo possibilidade alguma de ocorrer uma venda sem documento fiscal.

Desta forma, dizem que a infração constante do Auto de Infração está devidamente respaldada na Legislação Estadual, especialmente quanto à Portaria nº 445 de 10/08/1998, e nos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa.

Preliminarmente, destaca que o levantamento do estoque foi efetuado com base nos inventários

de mercadorias de 2010 (inicial para 2011) e 2011 (final no mesmo ano). Ou seja, a quantidade de mercadorias existente nos três exercícios serve de parâmetro para o confronto das entradas e saídas de mercadorias nos exercícios de 2010 e 2011.

Esclarecem, ainda, que os arquivos magnéticos do contribuinte foram validados. Após estas etapas, com conferências dos dados eletrônicos com os dados constantes das notas fiscais de entrada e saída, bem como dos elementos constantes dos Inventários de 2010 e 2011, fizeram o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, que pode ser verificado nos anexos da citada infração.

Um desses relatórios, o *Levantamento Quantitativo de Estoque Omissão Exercício Fechado* contém, em suas páginas, às fls. 12 a 13 (CD 439 páginas) mercadorias que apresentaram omissão. Todas as mercadorias elencadas contêm código, descrição, tipo de unidade, quantidade de entrada e saída de mercadoria, estoque inicial, estoque final, preço médio, e apresenta, para cada tipo codificado, a omissão de saída ou de entradas de mercadorias, com a respectiva base de cálculo.

Além desses relatórios, o levantamento quantitativo de estoque também gera outros tipos tais como Percentual das saídas tributadas; Preço Médio Entradas; Preço Médio Saídas; Relação das Notas Fiscais de Entrada; Relação das Notas Fiscais de Entradas com Omissão Saídas; Relação das Notas Fiscais de Saídas com omissão de Saídas; Relação das Notas Fiscais Saída.

O resultado apresentado pelo *Levantamento Quantitativo de Estoque* em 2010 e 2011 é de omissão de saídas, fundamentada em documentos fiscais de entrada e de saída de mercadorias, considerando-se os inventários inicial e final de 2010 e 2011. Estes inventários, tanto o inicial quanto o final, dizem que servem de parâmetro para mensurar a movimentação de mercadorias, e confirmar, com base na escrituração fisco-contábil, se o saldo remanescente no final de 2010 e de 2011, numericamente, contempla ou não as efetivas saídas e entradas de mercadorias.

Dizem, também, que os questionamentos postos pela defesa são todos desprovidos de conhecimento da matéria contábil, fiscal e tributária porque a omissão é derivada de pressupostos matemáticos e reais, com base em informações do próprio contribuinte, inclusive em livros fiscais, principalmente os inventários iniciais e finais. Observa que não há, por parte do contribuinte, nenhuma contestação de valor, quantidade, unidade de qualquer mercadoria que consta do levantamento de estoque.

Sobre a alegação do contribuinte quanto às perdas e furtos de mercadorias ressaltam que o contribuinte encontra no RICMS/BA previsão legal para regularizar esta situação, ou seja, deveria o contribuinte estornar os créditos das mercadorias perdidas ou furtadas, caso que não ocorreu, onde transcrevem trecho do regulamento que dispõe sobre este ponto de argüição.

Outro importante ponto a ser destacado, dizem as autuantes, é que este mesmo estabelecimento, foi fiscalizado no período de 2007 a 2010 e autuada na mesma infração 04.05.02 - *Omissão de Saídas* - por meio do Auto de Infração nº 279115.0002/11-3, e as suas argumentações foram as mesmas sustentadas nesta defesa, em que o CONSEF julgou procedente conforme Acórdão nº 171-05/12.

INFRAÇÃO 2 (04.05.08) - *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Total da Infração: R\$3.752,40.*

Destacam que a Impugnante não traz nenhum argumento apenas afirma: "Ocorre que a Impugnante não deixou de recolher ICMS na aquisição de mercadorias de terceiros". Diante da falta de argumento da defendant pedem manutenção integral da infração.

INFRAÇÃO 3 (04.05.09) - *Falta de recolhimento do 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 parcelando 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 quantitativo de estoque em exercício fechado. Total da Infração: R\$1.500,96.

Destacam que a Impugnante não traz nenhum argumento apenas afirma: "Ocorre que a Impugnante não deixou de recolher ICMS na aquisição de mercadorias de terceiros". Diante da falta de argumento da defendant pedem manutenção integral da infração.

INFRAÇÃO 4 (01.02.06) - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de Imposto por substituição tributária. Total da Infração: R\$3.313,50.

Destacam que a Impugnante não traz nenhum argumento apenas afirma: "A Empresa Impugnante está sendo injustamente autuada por supostamente ter utilizado crédito de ICMS quando da aquisição de mercadoria com pagamento de imposto por substituição tributária". Diante da falta de argumento da defendant pedem manutenção integral da infração.

INFRAÇÃO 5 (07.35.01) - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. Total da Infração: R\$363,92.

Destacam que a Impugnante não traz nenhum argumento apenas afirma: "Ocorre que a Impugnante não deixou de ajustar o estoque referente a travesseiros.". Diante da falta de argumento da defendant pedem a manutenção integral da infração, conforme demonstrativos da Infração.

INFRAÇÃO 6 (02.01.03) - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Total da infração: R\$50.914,40.

Observam que a Impugnante alega que os produtos objeto da autuação, qual sejam, **óculos e seus acessórios**, são mercadorias sujeitas à Substituição Tributária. Afirma ainda que o recolhimento do Imposto ocorreu antecipadamente pela modalidade da ST. Alega também que deveria ser aplicada a Súmula nº 166, por se tratar de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, portanto, não haveria a "circulação de mercadorias" e consequentemente, não haveria a incidência do ICMS.

Destacam as autuantes, que se tratam de vendas de mercadorias dentro do Estado da Bahia com aplicação de Alíquota 0% onde na realidade a mercadoria deveria ser normalmente tributada a 17%. A alegação do contribuinte não prospera já que as mercadorias objeto da infração, óculos e seus acessórios, não se encontram na Substituição Tributária desde 01 de março de 2008, por meio do Artigo 5º, inciso II do Decreto Estadual nº 10.710 de 18 de dezembro de 2007, conforme texto que descrevem.

Desta forma dizem que agiram correto ao considerar infração os produtos vendidos sem tributação depois de 29 de fevereiro de 2008, conforme relatórios do AI e de fiscalização. Em relação à outra alegação da Impugnante, quanto à Sumula nº 166 e a não incidência de imposto na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade, esclarecem que a Impugnante está se baseando em uma argumentação que tenta confundir o juízo de convencimento da real infração cometida.

Dizem que não há o que se falar em não incidência de tributação nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, posto que a infração ocorreu nas saídas de mercadorias do contribuinte varejista para o consumidor final. Portanto, não haveria porque se trazer à baila a Súmula nº 166 que trata de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Observam que é de grande relevância destacar que a Impugnante se beneficiou com este procedimento e o Erário foi de fato prejudicado. Tal afirmação fica demonstrada a seguir, quando verificam que a margem de lucro das mercadorias, listada como exemplo, alcança valor superior a 300% enquanto a MVA utilizada pelo contribuinte não passou de 70%, onde citam alguns

exemplos.

INFRAÇÃO 7 - 07.01.03 *Multa percentual sobre imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, MERCADORIA TRAVESSEIROS. Total da Infração: R\$8.405,90.*

Destacam que a Impugnante não traz nenhum argumento para esta infração. Diante da falta de argumento da defensora pedem a manutenção integral da infração, conforme demonstrativos da Infração.

Quanto a alegação da aplicação de multas abusivas, argumentando que, se tratando de confisco, é vedado pela Constituição Federal. Dizem que não cabe nem ao autuante nem ao Conselho de Fazenda a análise da constitucionalidade do lançamento tributário. O próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de Julho de 1999, em seu artigo 167, inciso 'I', faz esta restrição, que descrevem.

Diante dos argumentos contra-razoados nesta informação fiscal, defendem a inexistência de reparos a fazer no presente lançamento de ofício, pelo que deve ser julgada a autuação totalmente procedente, por ser de direito e justiça para o Estado da Bahia.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos copiados em CD e documentos acostados aos autos, com indicação clara do nome, o endereço e a qualificação fiscal do sujeito passivo, bem como a indicação dos dispositivos da legislação infringidos.

O presente Auto de Infração reclama créditos tributários do ICMS no valor total de R\$131.651,12, relativo às infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, referente aos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, todas impugnadas na sua totalidade. As infrações 1, 2 e 3 reclamam créditos tributários apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. A infração 1, no valor de R\$63.400,04, diz respeito à falta de recolhimento do imposto, por omissão de saídas de mercadorias tributáveis; a infração 2 refere-se à falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$3.752,40, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, sujeitas ao regime de substituição, desacompanhadas de documentação fiscal, e a infração 3, no valor de R\$1.500,96, por falta de recolhimento do ICMS, decorrente de 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, dado ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Por sua vez a infração 4, no valor de R\$3.313,50, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. A infração 5 decorre da falta de recolhimento por antecipação tributária do ICMS no valor de R\$363,92, relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. Já a infração 06, é por conta de ter deixado de recolher ICMS no valor de R\$50.914,40, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis. Por fim, a infração 7 diz respeito à multa percentual de 60% aplicada sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, que totaliza o valor de R\$8.405,90, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Em relação à apuração do levantamento quantitativo, relativo à infração 1, quanto aos produtos, volume de compras e vendas e preço médio apontados, vê-se que não há questionamento do

sujeito passivo, a lide se instala em relação ao cotejo entre o estoque apontado no levantamento, com o estoque efetivamente registrado no seu livro de inventário, elementos básicos na apuração da omissão de saída, objeto da autuação, e consequente apuração da base de cálculo do imposto.

Nesse contexto, por conta da sua atividade varejista, que comercializa artigos de vestuário e acessórios como bolsas, bijuterias, artigos de cama, mesa e banho, e etc., em que é gerada uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destas mercadorias, diz o sujeito passivo que um determinado modelo de produto (blusa), pode receber nos registros internos da empresa diversos códigos cadastrados, utilizados para identificar internamente a existência deste mesmo produto em tamanhos distintos, como P, M e G e diversas cores que o modelo possui. Conclui, sem apresentar nenhum elemento de prova, que surgem assim, algumas distorções nos seus estoques, onde perante o Fisco dão falsos indícios de que são omissões nos registros de entrada e de saída das mercadorias.

Destaca ainda o sujeito passivo de que, o seu sistema informatizado gera a venda sem conferência do produto em estoque e quando o cliente escolhe uma peça que está na loja, esta peça é vendida, mesmo que haja alguma divergência no estoque de mercadorias, e tais divergências podem ocorrer pelos motivos mais variados. Cita a exemplificação de uma situação que ocorre “no dia a dia” de sua atividade varejista desenvolvida: *“Quando na loja, 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. Diz, então, que a troca de etiqueta mencionada, para o Fisco Estadual não gera nenhum prejuízo, vez que na saída da mercadoria o ICMS será pago normalmente, porém gera para a Impugnante uma inconsistência grave em seu estoque, distorcendo as reais quantidades dos produtos”.*

Como destacam as Fiscais Autuantes na sua informação fiscal, o sujeito passivo não traz nenhuma prova que dê sustentação a suas alegações ou que possa contestar os dados apurados pela Fiscalização, em relação a valor, quantidade, código e unidade de qualquer das mercadorias que constam do levantamento quantitativo de estoque, constantes dos demonstrativos que fazem parte integrante do Anexo-01, devidamente acostados aos autos às fls. 11 a 15, disponibilizado e entregues em mídia (CD) na forma do recibo de entrega de arquivo eletrônico às fls. 90 a 91, devidamente assinado por representante legal estabelecido.

Sobre essas particularidades apontadas pelo sujeito passivo, é que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, considerando a necessidade de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, bem assim, que, em tais levantamentos, têm ocorrido dificuldades face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações, editou a Portaria nº 445 de 10/08/1998, dispondo sobre os procedimentos ao corpo fiscal na realização de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, visando entendimento uniforme na aplicação da norma legal.

Como tal, vê-se que todo os papéis de trabalho elaborados pelas Fiscais Autuantes, que dão embasamento a autuação, denotam que o desenvolvimento do roteiro de auditoria está devidamente respaldado na Portaria nº 445 de 10/08/1998, e mais ainda, que os dados fiscais utilizados no desenvolvimento do roteiro de auditoria, foram extraídos dos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo próprio contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais fornecidos pelo próprio deficiente.

Assim, os argumentos trazidos pelo sujeito passivo até aqui exposto, por si só, não elidem a acusação fiscal de omissão de saída de mercadoria, apurada por levantamento quantitativo de estoque (art. 4º, da Portaria nº 445, de 10/08/1998). Em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, elaborado em estrita obediência à legislação, à vista do demonstrativo acima anunciado, Anexo-01 (fls. 11 a 15), manejados a partir da escrituração e documentos do próprio contribuinte,

caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), o que não o fez, exceto quanto a destacar aspectos operacionais do seu dia-a-dia que não pode interferir em procedimentos fiscais que possa trazer prejuízo ao erário público quanto à arrecadação do imposto. Posto isso, resta caracterizada a infração 01.

Sobre as infrações 2 e 3 que dizem respeito, também, a levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, vê-se que todo os papéis de trabalho elaborados pelas Fiscais Autuantes, ANEXO-2 (fl. 16 a 18) e ANEXO-3 (fl. 19 a 21), respectivamente, que dão embasamento a autuação, denotam que o desenvolvimento do roteiro de auditoria está devidamente respaldado na Portaria nº 445 de 10/08/1998, e mais ainda, que os dados fiscais utilizados no desenvolvimento do roteiro de auditoria, foram extraídos dos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo próprio contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e que foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais fornecidos pelo próprio defensor.

Logo, os argumentos trazidos pelo defensor de que está sendo injustamente autuado por ter deixado de recolher ICMS na aquisição de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, apenas com a afirmação de que não deixou de recolher ICMS na aquisição de mercadorias de terceiros, sem acostar aos autos elementos probantes de tal afirmação, por si só, não elidem a acusação fiscal de omissão de saída de mercadoria, apurada por levantamento quantitativo de estoque (art. 4º, da Portaria nº 445, de 10/08/1998).

Em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, elaborado em estrita obediência à legislação, à vista dos demonstrativos ANEXO-2 (fl. 16 a 18) e ANEXO-3 (fl. 19 a 21), manejados a partir da escrituração e documentos do próprio contribuinte, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), o que não o fez, exceto quanto a destacar que não deixou de recolher ICMS na aquisição de mercadorias de terceiros. Desta forma, restam caracterizadas as infrações 2 e 3.

Quanto às infrações 4 e 5, caracterizadas pelo ANEXO-4 (fls. 22 a 24) e pelo ANEXO-5 (fls. 25 a 26), o sujeito passivo traz aos autos apenas a informação de que está sendo injustamente autuado; pois, sem apresentar provas, diz que não utilizou crédito de ICMS relativo à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, nem tampouco deixou de ajustar seu estoque referente à mercadoria – *travesseiro* - que passou a ser incluído no regime de ICMS ST a partir de março de 2011.

Assim, à luz do que dispõe o art. 123 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/1999, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento fiscal na esfera administrativa acompanhada de provas que tiver, o que não o fez. Desta forma, estando às acusações revestidas das formalidades legais, inclusive com indicação clara dos dispositivos infringidos, restam caracterizadas as infrações 4 e 5.

Quanto à infração 6 que diz respeito a ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, observa-se que o defensor alega que os produtos objeto da autuação, quais sejam, óculos e seus acessórios, são mercadorias sujeitas à Substituição Tributária e que o recolhimento do Imposto ocorreu antecipadamente pela modalidade da ST. Ademais diz que, por se tratar de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cabe a aplicação da Sumula 166 do STJ e não há a incidência do ICMS.

Trata-se, na verdade, como afirmam as Fiscais Autuantes e demonstram, através do demonstrativo que faz parte integrante do Anexo-06 às fls. 27 a 35 dos autos, de vendas de mercadorias dentro do Estado da Bahia com aplicação de Alíquota 0% onde na realidade a mercadoria deveria ser normalmente tributada a alíquota de 17%. Observa-se que, a alegação do contribuinte de que mercadorias são sujeitas à Substituição Tributária não prospera, já que as mercadorias objeto da infração, óculos e seus acessórios, não se encontram na Substituição Tributária desde 01 de março de 2008, por meio do art. 5º, inciso II do Decreto nº 10.710, de 18 de

dezembro de 2007, uma vez que o instituto da Substituição Tributária para tais produtos vigorou até 29 de fevereiro de 2008. Desde então não se vê, na norma legal, nenhum dispositivo revigorando tal disposição.

Em sendo assim, agiram corretamente as autuantes ao considerar infração os produtos (óculos e seus acessórios) serem vendidos sem tributação depois de 29 de fevereiro de 2008, conforme o demonstrativo que faz parte integrante do Anexo-06 às fls. 27 a 35 dos autos.

Em relação à outra alegação do sujeito passivo, quanto a Súmula nº 166 do STJ, invocada pelo defendant, sob o argumento de não incidência de imposto na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade, em nada o favorece, como bem destacam as Fiscais Autuantes na Informação Fiscal, pois não há o que se falar em não incidência de tributação nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade neste processo, posto que a infração ocorreu nas saídas de mercadorias do contribuinte varejista para o consumidor final. Sendo assim, conlui pela subsistência da infração 6.

Em relação à infração 7, na forma do ANEXO-7 (fl. 41 a 45), que diz respeito à multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, observa-se que o defendant revendeu os produtos travesseiros, tributando-os normalmente na alíquota de 17%, mesmo depois que os mesmos terem passado para o regime de substituição tributária em março de 2011 (Decreto nº 12.534, de 23/12/10, efeitos a partir de 01/03/11).

O sujeito passivo não traz nenhum argumento de defesa em relação ao mérito da autuação, nem tampouco do valor da multa apurada no ANEXO-7 (fl. 41 a 45). Neste sentido, a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, inc. II, “d” e § 1º da Lei nº 7.014/96, posto que a autuação não versa sobre valores pagos ou devidos, mas, tão somente em relação ao descumprimento das normas estabelecidas pelo Estado da Bahia, uma vez que não cabe ao contribuinte a escolha da modalidade de tributação. Se a forma de tributação do produto travesseiro foi alterada pela legislação, assim deveria proceder o sujeito passivo.

Na realidade o sujeito passivo estava comercializando mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, devidamente registrada na escrita fiscal, como uma mercadoria de tributação normal, indo de encontro às disposições do art. 125, inciso II, alínea “b”, RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, em que reza que imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes, que é o caso objeto em análise, relativo à operação de vendas de travesseiros a partir de março de 2011 (Decreto nº 12.534/10), conforme demonstrativo que faz parte integrante do Anexo-7 às fls. 41 a 45 dos autos. Infração 7 caracterizada.

Sobre o efeito confiscatório das multas aplicadas na autuação aventada pelo sujeito passivo, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Por sua vez, quanto ao pedido de redução das referidas multas por entender que são abusivas, informo que são multas concernentes às infrações de obrigação principal, o qual não está no âmbito da competência dessa esfera administrativa sua análise na forma do art.158 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Tal pedido poderá ser requerido à Câmara Superior do CONSEF na forma do art. 159 do mesmo diploma legal.

Por fim, quanto ao pleito de que, caso não seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação, sejam abatidos os valores devidamente recolhidos, não observo nenhum registro,

com provas documentais, de qualquer recolhimento relacionado com as autuações do presente Auto de Infração, o que não me autoriza atender atende-lo.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298932.0028/13-5, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$123.245,22**, acrescido das multas de 100% sobre R\$67.152,44 e 60% sobre R\$56.092,78, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$8.405,90**, prevista no inciso II, “d” e §1º, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2014.

ALVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR