

**A. I. Nº** - 279465.0005/13-2  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S.A.  
**AUTUANTES** - NILDA BARRETO DE SANTANA, MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA  
SANTOS e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 22.08.14

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0157-02/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Restou comprovado que a empresa lançou crédito fiscal relativo a mercadorias devolvidas, que saíram com fase de tributação encerrada, devido ao fato de se tratar de mercadorias abarcadas pela modalidade da substituição tributária. Infração caracterizada. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Comprovado que o defendente 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%. Infração caracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE SAÍDAS MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS ENTRADAS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Os argumentos trazidos pelo autuado não elidem as infrações apuradas por levantamento quantitativo de estoque na forma da Portaria nº 445, de 10/08/1998, com base nos livros e documentos fiscais do contribuinte autuado. Infrações caracterizadas. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração caracterizada. Negado o pedido de diligência. Não apreciadas as questões de inconstitucionalidades arguidas pela defesa. Rejeitada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 11/12/2013, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$84.808,03 em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.06 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento por substituição tributária. Valor da infração R\$2.142,95.

INFRAÇÃO 02 – 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor da infração R\$6.026,00.

INFRAÇÃO 03 – 04.05.02 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2012), levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Valor da infração R\$65.491,85.

INFRAÇÃO 04 – 04.05.08 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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 (2012). Valor da infração R\$1.257,71.

INFRAÇÃO 05 – 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 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 (2012). Valor da infração R\$873,22.

INFRAÇÃO 06 – 07.01.02 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Valor da infração R\$9.016,30.

A autuada às folhas 67 a 76, ao impugnar o lançamento tributário alega que o fisco Estadual está autuando a impugnante sob o entendimento de que foi creditado valor de ICMS proveniente de entrada de tapetes e calçados, os quais têm a tributação sob o regime de substituição tributária.

Defende que, no dia-a-dia de sua atividade no varejo de artigos de vestuários, a impugnante realiza trocas de mercadorias, pois diversos clientes da loja compram peças e depois voltam à loja para trocar por outra de numeração maior/menor, ou cor diferente do original, modelo, etc.

Prosseguindo diz que, quando a troca realizada é de um calçado, este, ao voltar para o estoque, será vendido novamente para outro cliente, e o crédito de ICMS gerado pela venda será utilizado no recolhimento da impugnante.

Frisa que o ICMS está adstrito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, nos exatos termos da Carta Magna, não pode o legislador infra-constitucional ou o Administrador Público pretender-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo sua eficácia, impedindo que o crédito da aquisição da mercadoria seja utilizado por tratar-se de “volta ao estoque”, citando doutrina sobre o tema. Conclui que, qualquer norma que venha de encontro a esse princípio constitucional deve ser declarada inconstitucional, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.

Assevera que negar ao contribuinte o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, é um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em afronta a Constituição da República. Portanto, o ICMS devido foi pago num primeiro momento, quando da substituição tributária, e assim, não houve lesão alguma ao erário público, pois o ICMS foi pago no início da cadeia.

Considera que não procede a infração do item 01, pois o ICMS foi recolhido devidamente, antes mesmo da circulação da mercadoria, adiantando o fluxo de caixa da Fazenda do Estado.

Referente à infração 02, alega que os produtos objetos da infração são óculos e acessórios, portanto sujeitas à Substituição Tributária e por isso o tributo foi recolhido na modalidade ICMS ST, não gerando crédito na entrada e nem débito na saída.

Defende que o fato da impugnante ter recolhido o ICMS pelo regime normal de apuração ao invés de ter realizado pelo regime de substituição tributária, resultou em pagamento a maior.

Finaliza que, no caso em tela, é preciso considerar que a impugnante recolheu o tributo. Logo, a infração 02 deve ser julgada nula.

Quanto às infrações 03, 04 e 05, ressalta que a empresa impugnante atua no setor varejista e movimentada diariamente milhares de mercadorias em todo o País, as quais são distribuídas através de rede de logística individualizada para as necessidades de sua atividade.

Afirma que a impugnante jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo documento fiscal (da nota fiscal ou do cupom fiscal).

Afere que é incontestável que toda empresa varejista enfrenta problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, causam distorções em seu registro de estoque, não significando dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas, e que o imposto devido não é recolhido.

Destaca que existem diversas particularidades que são inerentes aos estoques de contribuintes que atuam no varejo de grande porte que afastariam a possibilidade de implementar auditorias eletrônicas estritamente algébricas e cem por cento funcionais.

Aponta que a primeira particularidade consiste no fato de, na atividade varejista da impugnante, que comercializa artigos do vestuário e acessórios como bolsas, bijuterias, artigos de cama, mesa e banho etc. é gerada uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destas mercadorias. Assim, cada produto adquirido para a revenda no varejo, adquire uma subclassificação adotada pela empresa para gerir de forma mais eficaz a venda direta ao consumidor.

Apõe que, nesse contexto, 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. Surgem assim, algumas distorções nos estoques da impugnante, que perante o fisco dão falsos indícios de que são omissões nos registros de entrada e de saída das mercadorias.

Afere que este cadastro interno obedece a certos critérios estabelecidos pela própria empresa e que gera uma infinidade de registros de artigos cadastrados, considerando, para tanto, todas as variantes que determinados produtos podem contemplar: como diversos tamanhos e cores. Este procedimento é a maneira da impugnante de atender as exigências do mercado frente à concorrência, mantendo rapidez no atendimento ao cliente.

Destaca que, visando não perder a negociação com o cliente, o sistema informatizado da impugnante gera a venda sem conferir se há aquele determinado código de produto em estoque; portanto, se uma peça de roupa está na loja, a mesma é vendida, independente de que haja alguma divergência no estoque de mercadorias.

Exemplifica: venda de 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 Estadual, uma vez que na saída da mercadoria o ICMS será pago normalmente.

Salienta que a impugnante é totalmente formal com emissores de cupons fiscais, com equipamentos devidamente autorizados e lacrados, não havendo possibilidade alguma de ocorrer uma venda sem documento fiscal. Outrossim, pode haver distorções entre os registros de entrada e saída surgem diante do problema de furto de mercadorias na loja.

Assinala que grande parte da inconsistência ocasionada pela troca do código, é que gerou diretamente para a fiscalização uma distorção nos valores dos estoques e uma duplicidade de autuação, pois para cada mercadoria em que houve uma troca de código, ocasionada pela perda da etiqueta original, a empresa gera relativamente uma omissão de saída: ao contar seu estoque,

aquela mercadoria que teve sua etiqueta trocada não estará mais disponível, como se a mesma tivesse sido “vendida”.

Frisa que, 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.

Ressalta que o exemplo utilizado consiste em produto que foi adquirido pela loja regularmente, com nota fiscal, e posteriormente vendido também com nota fiscal. Apesar disso, de acordo com a apuração simplista do fisco que somente confere a movimentação considerando isoladamente cada código de produto, gera omissão de entrada e saída.

Sustenta que, para que a autuação seja consistente, deveria averiguar não só os códigos das mercadorias, mas um relatório por produto com a mesma descrição, verificando assim o saldo de cada um deles, podendo, desta forma, afirmar se houve omissão de entrada ou omissão de saída de determinado produto. Isto, 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.

Aponta que esta diferença só existe nos arquivos eletrônicos e não se materializa no caso da impugnante. Assim, a quantidade de mercadoria que deu entrada no estoque da impugnante foi registrada, e toda a mercadoria que circulou no varejo, ou seja, saiu e gerou a fonte de custeio para o recolhimento do ICMS, foi integralmente recolhida.

Conclui que à “*infração 03 é igualmente nula*”, devendo ser excluída da presente autuação.

Referente à infração 06, a impugnante alega que está sendo autuada por supostamente ter aplicado de forma equivocada as MVA's – Margens de Valor Agregado no recolhimento do ICMS referente a substituição tributária de calçados, tapetes e travesseiros.

Destaca que a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo. Esclarece que os produtos objeto desta suposta infração são mercadorias tais como travesseiros, tapetes e calçados, portanto sujeitas à Substituição Tributária e por isso o tributo foi recolhido na modalidade ICMS ST, ou seja, no início da cadeia.

Registra que, ao fazer a apuração e aplicação das MVA's, utilizou os índices corretos, recolhendo o ICMS pelo regime de substituição tributária, não havendo diferença a recolher, devendo à infração 06 ser julgada nula.

Entende que as multas aplicadas de 60% e de 100% sobre o suposto valor de suposto tributo não recolhido são absolutamente extorsivas, chegando a configurar verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte, o que é vedado pela Constituição Federal, citando doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Pelo exposto, requer provimento da impugnação, apreciando o mérito para, ao final, anular o presente o Auto de Infração, uma vez que restou comprovado que a impugnante realizou operações regulares e recolheu o ICMS devido integralmente. Em caso negativo, que seja feita diligência para novas apurações. Não sendo admitida a matéria de mérito, em relação aos acréscimos, requer seja reduzida a multa imposta à impugnante.

As autuantes, fls. 82 a 93, apresentaram informação fiscal, inicialmente, resumindo a autuação e a impugnação.

Em relação à infração 01, alegam que, conforme dispõe a legislação baiana do ICMS, as mercadorias supracitadas estão sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, o que significa que todo imposto devido até o final da cadeia tributária deve ser recolhido quando da entrada do produto no estabelecimento, ficando vedada a utilização de qualquer crédito fiscal relacionado às operações subsequentes com tais mercadorias.

Citam o RICMS/BA, artigos 97, inciso IV, alínea b, 353, inciso II, e 356, os quais transcrevem.

Salientam que o contribuinte alega ainda que utiliza o crédito fiscal, quando da devolução de tais mercadorias pelos clientes, para compensação junto ao débito nas saídas dos mesmos produtos. Entretanto, a fiscalização não identificou saídas tributadas das mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e, caso viesse a identificar, o fato seria objeto do lançamento de nova infração, pois o contribuinte não pode modificar a situação tributária de um produto determinada pelo fisco.

Em relação à infração 02, aferem que os produtos de ótica não se encontram mais sob o regime de substituição tributária desde 01 de março de 2008, conforme estabelece o Artigo 5º, inciso II, do Decreto Estadual 10.710/2007:

*Art. 5º - Ficam revigoradas até 29 de fevereiro de 2008 as seguintes disposições constantes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997:*

*I - o item 31 do inciso II do caput do art. 353, com a redação vigente em 30 de novembro de 2007;*

*II - o item 33 do Anexo 8, com a seguinte redação:*

		MVA (%)	
ITEM	MERCADORIA	AQUISIÇÕES NA INDÚSTRIA	AQUISIÇÕES NO ATACADO
33	Produtos de ótica	70%	70%

Registram que, dessa forma, agiu corretamente a fiscalização ao considerar infração a venda de produtos de ótica sem tributação durante o exercício fiscal de 2012. Ademais, se feito pelo regime normal de apuração, o recolhimento ao Erário teria sido bem maior uma vez que as margens de lucro dos produtos de ótica praticadas pela impugnante giram em torno de 200%, enquanto o antigo valor da MVA praticada pelo Estado até 29 de fevereiro de 2008 era de 70%, conforme abaixo:

Em R\$

C.PRODUTO	DESCRIÇÃO	D.ENTRADA	D. SAÍDA	P.ENTRADA	P. SAÍDA	ANTIGA MVA ST	MARG. LUCRO
7204329	Óculos	02/01/12	31/01/12	17,55	59,90	70%	241%
7455283	Óculos	29/06/12	30/09/12	23,93	69,90	70%	192%

Relativamente à infração 03, asseveram que a está devidamente respaldada na Legislação Estadual, especialmente na Portaria n.º 445/1998, e nos dados constantes das Notas Fiscais Eletrônicas que foram confrontadas com os dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa.

Destacam que o levantamento do estoque foi efetuado com base nos inventários de mercadorias de dezembro de 2011 (inicial) e dezembro de 2012 (final).

Assinalam que, após a validação das informações constantes nos Livros Fiscais da empresa com os dados constantes das notas fiscais de entrada e saída, bem como dos elementos constantes do Inventário de 2012, fez o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, que pode ser verificado nos anexos da citada infração.

Acrescentam que um desses relatórios, o Levantamento Quantitativo de Estoque Omissão Exercício Fechado, contém a relação completa das 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 apresentam, para cada tipo codificado, a omissão de saída ou de entrada com a respectiva base de cálculo.

Observam que, além desse relatório, o levantamento quantitativo de estoque gera também outros demonstrativos, 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 de Saídas; Relação das Notas Fiscais de Saídas com Omissão de Saídas; Relação das Notas Fiscais de Saída.

Salientam que o resultado apresentado pelo Levantamento Quantitativo de Estoque em 2012 é de omissão de saídas, fundamentada em documentos fiscais de entrada e de saída de mercadorias, considerando-se os inventários inicial e final do exercício fiscalizado. Esses inventários, tanto o inicial quanto o final, servem de parâmetro para mensurar a movimentação de mercadorias e confirmar, com base na escrituração fisco-contábil, se o saldo remanescente no final de 2012, numericamente, contempla ou não as efetivas saídas e entradas de mercadorias.

Sustentam que os questionamentos postos pela defesa são todos desprovidos de conhecimento das matérias contábil, fiscal e tributária, porque a omissão é derivada de pressupostos matemáticos e reais, com base em informações do próprio contribuinte, inclusive aquelas contidas em livros fiscais, principalmente o de inventário.

Arguem que não há, por parte do contribuinte, nenhuma contestação de valor, quantidade ou unidade de qualquer mercadoria que conste do levantamento de estoque. Nesse sentido, consideram sem validade todas as argumentações feitas pela impugnante, porque demonstram total desconhecimento das operações comerciais da própria empresa.

Reproduzem o Art. 60, RICMS/BA, desatacam ser a base legal da autuação.

Em relação à alegação do contribuinte de que há perdas e furtos de mercadorias, ressaltam que, caso isso ocorra, o contribuinte encontra no RICMS previsão legal para regularização da situação, devendo ESTORNAR OS CRÉDITOS das mercadorias perdidas ou furtadas. Transcrevem trecho do artigo 100, V, do RICMS que dispõe sobre este ponto de arguição.

No tocante às infrações 04 e 05, observam que a defesa não traz nenhum argumento específico para a infração, tratando-a conjuntamente com a Infração 03.

Frisam que não foi anexada prova ou documento que contradissesse o lançamento.

Quanto à infração 06, afirmam que o recolhimento a menos identificado pelas autuantes não veio necessariamente da aplicação incorreta de MVAs pelo contribuinte, mas do confronto entre o total devido como antecipação do ICMS Substituição Tributária e o total efetivamente pago pela impugnante.

Analisam que o procedimento adotado foi o seguinte: a fiscalização fez o levantamento do total de entradas das mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme determina o Art. 353, combinado com o Anexo 88 do RICMS-BA, e, aplicando a correta MVA de cada produto, confrontou com o valor pago pelo contribuinte, declarado em Livro de Apuração sob a rubrica 1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. As diferenças encontradas foram lançadas item a item, nota a nota, na planilha DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO TOTAL DOS PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, Anexo VI do presente processo, fls. 44 a 56. Cabe, portanto, ao contribuinte indicar em qual item o valor do imposto foi lançado a maior.

Relativamente aos percentuais das multas aplicadas, sustentam que não cabe aos autuantes 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.

Ao final, defendem a inexistência de reparos a fazer no lançamento de ofício e opinam pelo julgamento totalmente procedente do auto de infração.

O PAF foi submetido à pauta suplementar, em 27 de junho de 2014, tendo esta 2ª. JfF decidido que o mesmo encontrava-se em condição de ser julgado.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS decorrente de 06 infrações.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho a preliminar de nulidade requerida, de forma genérica, pela defesa, pois as autuantes apresentaram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

Superadas as questões preliminares, no mérito, propriamente dito, na infração 01, é imputado ao autuado ter utilizado indevida crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento por substituição tributária.

Em sua defesa, o sujeito passivo reconhece que os créditos em lide são decorrentes de entradas de tapetes e calçados, os quais têm a tributação sob o regime de substituição tributária, decorrente de trocas realizadas por seus clientes. Alega afronta a Constituição da República a limitação ao direito do crédito.

Quanto a questão de inconstitucionalidade a mesma já foi afastada no início do voto.

Em se tratando de mercadorias enquadradas na substituição tributária, fato incontroverso na presente lide, o recolhimento antecipado do ICMS encerra a fase de tributação das operações posteriores. Nesta situação, ou seja, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Portanto, é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, entre outras hipóteses, tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.

Na infração em exame, conforme demonstrativo às folhas 17 a 20 dos autos, as mercadorias saíram sem tributação devido ao fato de se tratar de mercadorias abarcadas pela modalidade da Substituição Tributária, portanto, não há o que se falar em crédito tributário, em função da sua devolução, independentemente das motivações do cliente que levaram a tal ocorrência, sejam elas por outra de numeração maior/menor, ou cor diferente do original, ou modelo, ou qualquer outro motivo. Somente há crédito na devolução de mercadorias quando a operação de vendas da mercadoria possui saídas tributadas, o que não é o caso em exame.

Assim, entendo que a infração 01 restou caracterizada, uma vez que comprovado que a empresa lançou crédito fiscal relativo a mercadorias devolvidas, que saíram com fase de tributação encerrada, devido ao fato de se tratar de mercadorias abarcadas pela modalidade da substituição tributária.

Na infração 02, é imputado ao autuado ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Em sua defesa, o sujeito passivo alegou que os produtos objetos da infração são óculos e acessórios, portanto sujeitas à Substituição Tributária e por isso o tributo foi recolhido na modalidade ICMS ST, não gerando crédito na entrada e nem débito na saída. Defende que o fato da impugnante ter recolhido o ICMS pelo regime normal de apuração ao invés de ter realizado pelo regime de substituição tributária, resultou em pagamento a maior.

Entendo que o argumento defensivo de que teria havia tributação na saída não pode ser acolhido, pois ao examinar os demonstrativos que embasaram a infração em tela, denominados de “*Débito a menor em operações com ECF – Erro na determinação da carga tributária – Demonstrativo analítico*”, acostados às folhas 22 a 29 dos autos, constatei que as operações foram realizadas sem débito do ICMS. As vendas de mercadorias dentro do Estado da Bahia foram realizadas com aplicação de Alíquota 0% onde na realidade a mercadoria deveria ser normalmente tributada a alíquota de 17%. Portanto, não houve tributação pelo regime normal como alegado pela defesa. Ademais, o autuado não apresentou nenhum documento fiscal para comprovar sua alegação.

Também não pode ser acatado o argumento de as mercadorias são sujeitas à Substituição Tributária, 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 tal dispositivo enquadrava tais produtos no instituto da Substituição Tributária até 29 de fevereiro de 2008. Desde então não se vê, na norma legal, nenhum dispositivo revigorando tal disposição.

Logo, a infração 02 fica mantida na autuação, pois restou comprovado que o defendente realizou vendas 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%.

As infrações 03, 04 e 05, foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Na infração 03, é imputado ao autuado ter deixado de recolher o imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Já na infração 04, é imputado ao autuado ter deixado de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Por sua vez, na infração 05, é imputado ao autuado ter deixado de recolher o 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.

Em sua defesa, o sujeito passivo apresentou diversos argumentos, os quais não são capazes de elidir as imputações das infrações 03, 04 e 05, pelas razões que passo a analisar.

No tocante ao argumento de que “*atua no setor varejista e movimenta diariamente milhares de mercadorias em todo o País*”, cabe registrar que diversas outras empresas passam por essas dificuldades, entretanto, não existe na legislação do ICMS nenhuma previsão para que essas empresas deixem de atender as obrigações tributárias e acessórias relacionadas ao referido imposto.

Em relação ao argumento defensivo de que “*jamaís realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo documento fiscal e que*” é totalmente formal com emissores de cupons fiscais, com equipamentos devidamente autorizados e lacrados igualmente não pode ser acolhido ante as provas acostadas aos autos, quais seja, os demonstrativos relativos dos levantamentos quantitativos, os quais comprovam que houve operações realizadas sem os respectivos documentos fiscais.

Cabe registrar que a defesa não apontou, de forma objetiva, nenhum erro nos levantamentos fiscais. Não indicou nenhum documento não considerado pela fiscalização ou que sua quantidade ou valor tivesse sido considerado equivocadamente. Não apontou nenhum erro na quantidade dos estoques iniciais e finais. Tais fatos, demonstram que o levantamento fiscal foi corretamente realizado, existindo, portanto, operações sem documentos fiscais.

Relativamente a alegação de que as *“inconsistências foram corrigidas”*, igualmente não restou comprovado nos autos, pelos mesmos argumentos referente ao item anterior. Ademais, a defesa não apresentou nenhum elemento de prova para validar sua alegação.

Quanto aos argumentos defensivos de que *“existem diversas particularidades que afastariam a possibilidade de implementar auditorias eletrônicas estritamente algébricas e cem por cento funcionais; é gerada uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destas mercadorias; visando não perder a negociação com o cliente, o sistema informatizado da impugnante gera a venda sem conferir se há aquele determinado código de produto em estoque; a diferença decorre de troca de etiqueta; existência de perda e furtos;”* que o levantamento foi realizado por um *“software notadamente míope e as diferenças somente existem nos arquivos eletrônicos”*, igualmente não elidem a autuação, uma vez que o Roteiro de Auditoria de Estoque está devidamente respaldada na Legislação Estadual, especialmente na Portaria n.º 445/1998, e nos dados constantes das Notas Fiscais Eletrônicas que foram confrontadas com os dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa e nos inventários de mercadorias de dezembro de 2011 (inicial) e dezembro de 2012 (final).

Cabe esclarecer, sobre essas particularidades apontadas na defesa é que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, editou A Portaria n.º 445/1998, que estabelece o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, orientando os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações. Na referida norma legal não consta nenhuma previsão de não aplicação do roteiro que as empresas que atuam na venda em varejo de grande porte.

Relativamente aos argumentos *“o sistema informatizado da impugnante gera a venda sem conferir se há aquele determinado código de produto em estoque e que a diferença decorre de troca de etiqueta,”* tal procedimento não tem amparo na legislação do ICMS, portanto, cabe ao contribuinte adotar as medidas necessárias visando o fiel cumprimento da legislação.

A legislação tributária prevê que todo evento que implique na circulação jurídica de mercadorias deve se fazer acompanhar do respectivo documento fiscal. Assim, ocorrendo troca de etiquetas, de códigos, sinistros que envolvam as mercadorias ou produtos do contribuinte implicando impossibilidade de sua comercialização ou sua saída regular, tais ocorrências devem ser materializadas através do competente documento fiscal e apresentado à fiscalização para a avaliação da repercussão tributária ou correspondência com as omissões apuradas. Disso não cuidou o autuado.

Em relação à alegação do contribuinte de que há perdas e furtos de mercadorias, caso isso ocorra, o contribuinte encontra no RICMS previsão legal para regularização da situação, devendo ESTORNAR OS CRÉDITOS das mercadorias perdidas ou furtadas. Entretanto, a defesa não apresentou documentos para comprovar o alegado.

Entendo que tal argumento defensivo é verdadeiro, também é verdade que são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento. Por se tratar de fatos relevantes na atividade empresário, gerando consequências, inclusive, tributárias, essas ocorrem e devem estar efetivamente registradas na escrita oficial do contribuinte. Para que isso ocorra, é indispensável estar amparados pela emissão de documentos fiscais ou outros laudos técnicos emitidos por entidades com poderes específicos para tais atos, que pudessem se consubstanciar em força probatória dos citados fatos, conforme a legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto,

regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem.

A questão foi regulamentada no artigo 100, inciso V, do RICMS/97/BA, *in verbis*:

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

...

*V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;*

No mesmo sentido, o artigo 102 do citado regulamento, determina a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal, conforme segue:

*Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".*

Na análise dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que, no caso dos eventos ali mencionados, deve a empresa emitir documento fiscal com o objetivo de dar baixa no estoque relativo as mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente.

A emissão de documento fiscal é indispensável. Para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, e que simplesmente a empresa assim não procedeu.

No tocante ao argumento que o “*software notadamente míope*” e as diferenças somente existem nos arquivos eletrônicos, não cabe acolhimento, pois constatei, ainda, entre os relatórios elaborados na ação fiscal, o Levantamento Quantitativo de Estoque Omissão Exercício Fechado, contém a relação completa das 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 apresentam, para cada tipo codificado, a omissão de saída ou de entrada com a respectiva base de cálculo. Além desse relatório, o levantamento quantitativo de estoque gera também outros demonstrativos, 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 de Saídas; Relação das Notas Fiscais de Saídas com Omissão de Saídas; Relação das Notas Fiscais de Saída. Portanto, o levantamento observou as normas da legislação em vigor, em especial a cita portaria. Ademais, como já dito acima, os levantamentos fiscais foram embasados nos dados constantes das Notas Fiscais Eletrônicas que foram confrontadas com os dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa e nos inventários de mercadorias de dezembro de 2011 (inicial) e dezembro de 2012 (final).

Logo, entendo que as infrações 03, 04 e 05 restaram caracterizadas, pois os argumentos trazidos pelo autuado não elidem as infrações apuradas por levantamento quantitativo de estoque na forma da Portaria nº 445, de 10/08/1998, com base nos livros e documentos fiscais do contribuinte autuado.

Na infração 06, é imputado ao autuado ter recolhido a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89.

Em sua defesa, o sujeito passivo alegou que os produtos objeto desta infração são mercadorias tais como travesseiros, tapetes e calçados, portanto sujeitas à Substituição Tributária e por isso o

tributo foi recolhido na modalidade ICMS ST, fazendo a apuração e aplicação das MVA's com índices corretos.

Entendo que o argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, pois como bem destacado na informação fiscal, o recolhimento a menos identificado pelas autuantes não veio necessariamente da aplicação incorreta de MVA's pelo contribuinte, mas do confronto entre o total devido como antecipação do ICMS Substituição Tributária e o total efetivamente pago pela impugnante.

A fiscalização fez o levantamento do total de entradas das mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme determina o Art. 353, combinado com o Anexo 88 do RICMS-BA, e, aplicando a correta MVA de cada produto, confrontou com o valor pago pelo contribuinte, declarado em Livro de Apuração como ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. As diferenças encontradas foram lançadas item a item, nota a nota, na planilha DEMONSTRATIVO DA ANTECIPAÇÃO TOTAL DOS PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, Anexo VI do presente processo, fls. 44 a 56. Cabe, portanto, ao contribuinte indicar em qual item o valor do imposto foi lançado a maior.

Portanto, caberia ao contribuinte, de posse do levantamento fiscal, apontar, de forma objetiva quais os erros cometidos pela fiscalização, o que não foi observado na presente lide. Cabe registrar que o artigo 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Assim, entendo que a infração 06 restou caracterizada.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa, o mesmo não pode ser atendido por falta de previsão legal, pois o art. 158, do RPAF/99, limita a competência das Juntas de Julgamentos Fiscais apenas para as penalidades por descumprimento de obrigação acessória, que não é o caso em lide.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279465.0005/13-2**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.808,03**, acrescido das multas de 60% sobre R\$18.058,47 e 100% sobre R\$66.749,56, previstas no art. 42, II, alínea “a” e “d”, III e VII alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 agosto de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR