

**A. I. N°** - 298627.0001/14-5  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S.A.  
**AUTUANTES** - VINICIUS MIRANDA MORGADO e EDISON LEMOS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 18. 12. 2014

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0260-01/14

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a)** MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO. Excluídos da autuação os valores relativos a mercadorias que não se encontram enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Falta de destaque do ICMS em documentos de saídas de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM DOCUMENTOS FISCAIS. **b.1)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR SOLIDARIEDADE. **b.2)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO. Fatos demonstrados nos autos. Imputações não elididas. **4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a)** BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. Fatos demonstrados nos autos. Excluída parcela cujo imposto se encontrava pago. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. **5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a.1)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Lançamento indevido. Mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária. **a.2)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Fato demonstrado nos autos. Lançamento mantido. **b)** MULTA PERCENTUAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER ANTECIPADO. **b.1)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.2)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL – MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. Fatos demonstrados nos autos. Imputações não elididas. **6. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE**

ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MULTAS. **a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. b) OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS.** Fatos demonstrados nos autos. Imputações não elididas. Não acatadas as objeções quanto à alegada desproporcionalidade das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Vencido voto relator itens 05, 06 e 07. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27.3.14, compreende os seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de R\$ 24.687,13, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.175,52, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária – crédito referente a entradas de embalagens –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.416,48, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 32.101,90, com multa de 60%;
5. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e consequentemente sem o registro na sua escrita, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2009, 2010 e 2011), sendo lançado imposto no valor de R\$ 60.189,54, com multas de 70% e 100%;
6. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2009, 2010 e 2011), sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.492,82, com multas de 70% e 100%;
7. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2009, 2010 e 2011), sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.653,59, com multa de 60%;
8. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao “ativo fixo” do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.083,04, com multa de 60%;
9. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao “ativo fixo” do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.081,24, com multa de 60%;

10. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao “ativo fixo” do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.983,75, com multa de 60%;
11. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.770,32, com multa de 60%;
12. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.087,19, com multa de 60%;
13. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 527,77, com multa de 60%;
14. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 88 e 89” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS/97] – entradas de embalagens empregadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas de outros Estados, relacionadas no anexo 88 do RICMS/97, mediante uso do cálculo da proporcionalidade –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.417,98, com multa de 60%;
15. recolhimento de ICMS efetuado a menos por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 88 e 89” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS/97], sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.345,13, com multa de 60%;
16. “Multa percentual sobre o imposto [ICMS] 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” (*sic*) – multa de R\$ 206,19;
17. “Multa percentual sobre o imposto [ICMS] 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” (*sic*) – multa de R\$ 3.572,90;
18. “Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente” – multa de R\$ 3.293,51;
19. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [leia-se: mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 9,97, equivalente a 10% das entradas não registradas;
20. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [leia-se: mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 394,49, equivalente a 1% das entradas não registradas.

O autuado defendeu-se (fls. 330/357) alegando que não procede a acusação do item 1º, de que tivesse se creditado indevidamente na aquisição de material de uso e consumo, pois os materiais adquiridos são pertinentes ao ativo da empresa, conforme planilha que apresenta, relacionando “bateria coletor”, “bateria” e “bateria para coletor de dados”. Considera que o agente fiscal misturou no levantamento materiais de uso e consumo e bens do ativo. Pergunta se o item “bateria” não pode ser considerada uso e consumo. A seu ver, este item deverá ser cancelado e o Auto de Infração deverá ser julgado nulo. Aduz que, quanto à possibilidade de creditamento de ICMS, o STF reconheceu a existência de repercussão geral relativamente à utilização, nas operações de exportação,

de créditos financeiros de ICMS, como os decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo fixo de empresa ou a uso e consumo.

Comenta que a doutrina e a jurisprudência convencionaram classificar os créditos relativos aos impostos plurifásicos não cumulativos em físicos e financeiros. Créditos físicos seriam aqueles referentes à aquisição de bens efetivamente utilizados e diretamente relacionados à comercialização ou à industrialização das mercadorias objeto das saídas físicas promovidas pelo contribuinte adquirente. Por outro lado, créditos financeiros são os relativos ao imposto pago na aquisição de bens que, apesar de não integrados fisicamente aos que fossem objeto de saídas tributadas promovidas pelo contribuinte adquirente, tivessem sido adquiridos para integrar o ativo permanente ou destinados a seu uso e consumo. Aduz que o princípio da não cumulatividade deve possibilitar a tomada dos créditos relativos a todas e quaisquer aquisições feitas pelo contribuinte que tenham sido oneradas pelo tributo, de modo que, se os materiais forem adquiridos por um estabelecimento industrial ou comerciante, ele terá direito de se creditar do imposto (IPI ou ICMS) que tenha incidido na aquisição, pois somente assim restará atendida a não cumulatividade na sua real extensão, ou seja, independentemente da natureza do crédito, se físico ou financeiro, sempre que fizesse aquisições tributadas, porque o que fundamenta o princípio da não cumulatividade é o propósito de evitar a tributação em cascata, bem como a transformação do imposto em custo, e sem não sendo permitido o creditamento dos impostos anteriormente incidentes de forma ampla e irrestrita, essa finalidade não será alcançada. Lembra que, com o advento da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996), permitiu-se o aproveitamento do ICMS incidente na aquisição de bens destinados a integrar o ativo permanente, inicialmente de forma ampla, e, posteriormente, com as restrições promovidas pela Lei Complementar 102/2000, fracionamento do crédito à razão de 1/48 por mês, tendo ainda sido permitidos os créditos relativos aos bens de uso e consumo, mas somente a partir de data que vem sendo reiteradamente postergada desde a edição da referida lei, tendo até o momento havido seis postergações, sendo a última para 1º de janeiro 2020), e, também, créditos relativos à aquisição de energia elétrica e ao recebimento de serviços de comunicação. Assinala que a própria Constituição já trazia no seu texto original (art. 155, X) regra no sentido de que o ICMS não poderia onerar operações que destinassem produtos industrializados ao exterior, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar, e, por ser constitucional e incondicionalmente assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores à exportação, tem o contribuinte o direito, que flui da própria Constituição, independentemente de previsão pela legislação infraconstitucional, e não pode ser por ela contrariada, de aproveitar-se desses créditos de forma integral e imediata, desde que, obviamente, guardem eles relação com bens que participem, ainda que indiretamente, das atividades do estabelecimento. Conclui apelando no sentido de que este lançamento seja cancelado.

Impugna também o lançamento do item 2º, observando que se trata de infração por suposto crédito indevido de ICMS relativo a calçados, mercadoria que está em regime de substituição tributária e portanto não é possível creditar-se na entrada, porém a empresa não deixou de recolher o tributo, pois foi recolhido o ICMS normal e tomado o crédito.

Alega que no levantamento existem calçados (sandálias) e “camiseta”, mas “camiseta” não é sujeita à substituição tributária, não podendo portanto tal infração prosperar. Sustenta que, ainda que não houvesse mercadorias em regime de substituição tributária e mercadorias de recolhimento normal de ICMS, não haveria por que se falar em falta de pagamento de imposto, pois se trata de recolhimento de ICMS para calçados, os quais estariam em regime de substituição tributária e o recolhimento do ICMS foi feito como ICMS normal, de modo que a empresa recolheu o imposto e se creditou, e, em vez de falta de pagamento de tributo, muito pelo contrário, ao efetuar o pagamento do ICMS normal em detrimento do ICMS por substituição tributária, a empresa efetuou o pagamento de valor maior.

Aduz que, ainda que houvesse qualquer justificativa para esta autuação, o cálculo utilizado pelo agente fiscal está em desacordo com a realidade, ao calcular “base de cálculo X alíquota ICMS normal (17%) X multa de 60% = valor da autuação”. Alega que esse cálculo não reflete método idôneo para apurar eventual infração. Reclama que isso deixa a empresa em situação injusta, pois foi autuada por recolher ICMS normal e na autuação o cálculo utilizado é justamente o do ICMS normal. Alega que sua empresa está sendo punida por não recolher o ICMS devido por substituição tributária e é multada conforme o cálculo do ICMS normal. Considera que tal autuação é totalmente injusta e não merece prosperar.

Protesta que a multa de 60% é absurda, e o próprio Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia já reconheceu isso, conforme ementa que transcreve, ao decidir que, comprovado não haver prejuízo ao fisco, há que se reduzir a multa a ser aplicada. Juntou cópia do acórdão.

Impugna também o item 3º, no tocante ao crédito relativo a embalagens, e o item 4º, no tocante ao crédito relativo a óculos, alegando que estas supostas infrações também não merecem prosperar, na medida em que a empresa não deixou de recolher imposto.

Quanto aos artigos de ótica, assegura que foi efetuado o recolhimento do ICMS devido pelo regime de substituição tributária. Diz que o fundamento da infração combatida no presente tópico é este: aplicação de multa fiscal punitiva diante de equívoco no regime de recolhimento do ICMS. Refuta a imputação fiscal sustentando que a empresa não deixou de recolher o imposto, não resultando portanto prejuízo ao erário, sendo injusta a multa aplicada neste caso. Pondera que o fato de ter ocorrido divergência quanto à forma de apuração normal/substituição tributária é defensável, tendo em vista a já noticiada diversidade de operações realizadas pela empresa. Frisa que, se a obrigação era de pagar tributo devido e o pagamento foi feito dentro do vencimento, em valor maior, não cabe a aplicação de multa fiscal punitiva. Assinala que o RPAF, nos arts. 158 e 159, prevê a possibilidade de cancelamento da multa quando não ocorreu fraude, simulação ou dolo. Considera que, neste caso, diante do incontroverso recolhimento do tributo, além de ser injusta a aplicação de multa, esta vem em um valor inaceitável, excessivo e despropositado, configurando-se verdadeiro abuso do poder fiscal.

Impugna também o item 5º (omissão de saídas), o item 6º (omissão de entradas) e o item 7º (omissão de entradas de mercadorias com antecipação tributária). Assegura que a empresa atua formal e regularmente e não adquire nem revende mercadorias sem Nota Fiscal. Ressalta que o estabelecimento atua no segmento de varejo, e há que se considerar que a comercialização de expressiva variedade de produtos ocasiona uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destes produtos, de modo que 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.

Considera que a subclassificação utilizada pela empresa acabou por induzir o agente fiscal 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, sendo que 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. Explica que o cadastro interno utilizado atualmente pela matriz da empresa gera uma infinidade de registros com números próximos a 2.000.000 de artigos cadastrados, considerando para tanto, todas as variantes que determinados produtos podem contemplar, tais como tamanhos e cores, sendo que o 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.

Como exemplo de uma situação que ocorre no dia a dia da atividade varejista, diz que no momento da venda pode ocorrer que a etiqueta da peça tenha se desprendido da mercadoria, e então o atendente da loja gera uma nova etiqueta para ser afixada ao produto, podendo o atendente nesse momento imprimir código diverso daquele que está no cadastro, porém semelhante ao mesmo em relação à descrição e preço, e a troca de etiqueta nesse caso não gera nenhum prejuízo para o fisco estadual, 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 das mercadorias.

Frisa que todas as saídas e entradas das mercadorias vendidas nas lojas da empresa são feitas através de registro de entrada e da emissão de Cupom Fiscal. Diz que cumpre suas obrigações legais e não efetua vendas sem documentos fiscais, haja vista que atua com emissores de cupom fiscal (ECFs) devidamente autorizados e lacrados, não havendo nenhuma possibilidade de ocorrer uma venda sem documento fiscal, porque o documento fiscal faz parte da forma de pagamento, seja no cartão próprio ou no cartão de terceiros, de modo que o sistema da empresa não aceita o pagamento sem o respectivo documento fiscal que o gerou, e não há possibilidade de entrada ou saída de mercadoria sem Nota Fiscal, salvo se houver furto, e ainda que fosse caso de furto tal fato seria identificado através de inventário físico das mercadorias, que ocorre anualmente.

Aduz que essas inconsistências ocasionadas pela troca do código seriam facilmente demonstradas pela apreciação da prova pericial denegada em decisão não unânime. Diz que para cada mercadoria em que houve uma troca de código na hora da venda, ocasionada pela perda da etiqueta original, a empresa gera o que parece ser uma omissão de entrada ou de saída, pois, ao apurar seu estoque, esta mercadoria que teve sua etiqueta trocada não terá registro, como se a mesma tivesse entrado no estoque sem apontamento fiscal, e foi por isso que a empresa acabou sendo indevidamente autuada por suposta omissão de entrada e saída e aplicação de multa. Considera que, para que a autuação fosse consistente, deveria o levantamento ter considerado não só os códigos das mercadorias, mas um relatório consolidado por produto com a mesma descrição, verificando assim o saldo de cada um deles, podendo afirmar desse modo se houve realmente omissão de saída de determinado produto. Conclui dizendo que, por qualquer ângulo que seja analisado, este Auto de Infração carece de integridade formal e deve ser anulado.

Impugna também as imputações por falta de pagamento da diferença de alíquotas (itens 8º, 9º, 10, 11, 12 e 13) e por falta de registro de entradas de mercadorias (item 20), alegando que as infrações não devem subsistir, haja vista que a empresa não deixou de recolher a diferença de alíquotas, como também não deixou de dar entrada nas Notas Fiscais, exemplificando a Nota 5395, da qual foi dada entrada em 23.5.11 e recolhida a diferença de alíquotas de 10%. Salaria que em todas as infrações há itens que foram indevidamente autuados, e por isso o Auto de Infração deverá ser julgado nulo.

Também impugna os lançamentos dos itens 14 e 15, no tocante à acusação de falta de recolhimento de ICMS das embalagens nos calçados. Alega que não há como separar os calçados de suas embalagens, e portanto não deve existir autuação.

Reclama ainda que o agente fiscal efetua o cálculo do ICMS normal para calcular o valor da infração. A seu ver, esse raciocínio não merece prosperar, haja vista que nem o agente fiscal conseguiu calcular e separar o valor do ICMS da embalagem, e, como não é possível fazer a separação dos itens, não pode a fiscalização imputar à empresa o pagamento da multa do ICMS pelo valor total dos calçados, devendo o lançamento ser cancelado.

No tocante aos itens 16 (multa pelo estoque de travesseiros), 17 (ICMS que deveria ter sido pago), 18 (multa pela falta de pagamento de ICMS referente a sacolas) e 19 (falta de escrituração de Notas Fiscais de entradas), alega que não cabem tais imputações, porque a empresa não deixou de recolher tributo, mas o fez como ICMS normal, não havendo descumprimento de obrigação de recolher tributo e tampouco de descumprimento de obrigação acessória, e as imputações não

merecem subsistir, uma vez que a empresa não efetuou recolhimento a menos da substituição tributária para calçados, travesseiros e tapetes, devendo o Auto ser cancelado.

Aduz que, ainda que fosse possível discutir o recolhimento do tributo, seria necessário discutir primeiramente as operações de transferências realizadas entre filiais do mesmo contribuinte, pois sob esse aspecto o entendimento dos tribunais superiores é no sentido de que não incide ICMS na transferência interestadual de mercadoria da mesma empresa, haja vista que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou comunicação, conforme o art. 155, II, da Constituição, e a circulação de mercadorias pressupõe 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 mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Ressalta que o STF tem decidido de forma pacífica que o ICMS não incide na mera circulação de mercadorias, conforme os julgados AI 618947 AgR e AI 693714 AgR, e o STJ tem seguido a orientação do STF, também não admitindo a cobrança em questão, tendo, inclusive, editado a Súmula nº 166, consolidando a sua posição sobre o tema. Assinala que em 2010 o STJ reiterou tal entendimento ao apreciar o Recurso Especial Repetitivo nº 1125133/SP, o que obriga aquele Tribunal a decidir todos os casos idênticos da mesma forma do que foi decidido no Recurso Especial Repetitivo em referência.

Diz que alguns Estados questionaram a Súmula 166 e as jurisprudências sobre a não incidência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular após a edição da lei Complementar 87/96, uma vez que a referida lei, em seu art. 12, I, determinou que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, valendo-se ainda os Estados do argumento de que a filial poderá ser considerada “estabelecimento autônomo” para fins de apuração e recolhimento do ICMS, porém, não obstante esses argumentos das fazendas estaduais, o STJ rechaçou as alegações e manteve a posição adotada no sentido de que nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não há “circulação de mercadorias” e portanto, não há incidência do ICMS, conforme julgados que passa a apontar (AgRg no AREsp 69931/RS e AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ).

Conclui sustentando que, no caso em tela, a empresa recolheu o tributo, e, ainda que se desconsiderasse este fato, não há por que se falar em falta de recolhimento do ICMS na transferência entre a filial de Natal e a filial de Salvador, na medida em que é pacífica a determinação dos tribunais superiores de que não há circulação de mercadoria, no sentido mercantil, que dê ensejo à hipótese de incidência de ICMS, e, sendo assim, a empresa não deixou de cumprir suas obrigações tributárias, devendo o Auto de Infração ser julgado nulo.

Reclama por fim das multas aplicadas, pois considera que os percentuais de 60%, 70% e 100% devem ser afastados por serem manifestamente abusivos e excessivos, configurando verdadeiro abuso do poder fiscal, na medida em que seu montante é excessivo e despropositado, e além disso, neste caso nem se pode falar em autuação, pois a empresa não deixou de recolher tributo nem cometeu ato em desacordo com o ordenamento jurídico.

Diz que o Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia proferiu decisões consolidando o entendimento no sentido de reduzir a multa aplicada pelo agente fiscal quando não houver prejuízo ao erário e quando a infração for praticada sem dolo ou fraude, conforme julgado no Processo AI Nº 281508.0004/00-8.

Aduz que, ainda que se pudesse falar em autuação, os percentuais das multas punitivas neste caso são totalmente absurdos, uma vez que se deixou de levar em consideração a natureza tributária dessas multas e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento. Cita nesse sentido o professor Sacha Calmon.

Considera não restarem 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 contribuinte e à sociedade que do seu esforço de trabalho se priva. A seu ver, a atitude do fisco passa a constituir conduta tão merecedora de reprovação quanto a do contribuinte que deveria educar. Considera reprovável a aplicação de pena de multa em caráter desproporcional, pois a pena não pode abandonar sua natureza jurídica e social de punição e educativa, conjugada em proporcionalidade ao fato que lhe der causa.

Faz ver que a Constituição, no capítulo “Das Limitações ao Poder de Tributar”, prevê no art. 150, IV, que é vedado utilizar tributo com efeito de confisco, corroborando com o entendimento anterior do CTN, no § 3º do art. 113, segundo o qual a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, e a legislação tributária não distingue entre a obrigação de pagar tributo daquela imposta para o pagamento de multa ou penalidade pecuniária, e por este entendimento, as multas e penalidades também podem ser consideradas confiscatórias, quando aplicadas por descumprimento de normas fiscais e forem exorbitantes, conclusão esta que decorre do fato de a obrigação tributária ser composta de tributo e penalidade, e, portanto, se a obrigação tributária abrange tributo e penalidade, esta, quando excessiva, será confiscatória, pois as penalidades financeiras decorrentes das relações jurídicas tributárias estão alcançadas pela vedação do confisco.

Prossegue pontuando que no direito tributário as multas somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, e isso não houve no caso em tela.

Aduz que a aplicação da multa punitiva nos percentuais de 60%, 70% e 100% ofende o art. 150, § 4º, do CTN, pois este comando determina que no caso de pagamento de tributos por homologação (por exemplo, PIS, COFINS, ICMS, IPI) o contribuinte é quem deve tomar a iniciativa de declarar. Assim, no caso de restituição indevida, antes de se aplicar uma sanção dever-se-ia comprovar dolo, fraude ou simulação, o que não ocorreu no caso em comento.

Prossegue dizendo que o CTN, no art. 112, prevê que as penalidades devem ser interpretadas da maneira mais favorável ao acusado, e a cobrança de multa como está sendo cobrada no caso presente é absolutamente extorsiva, chegando a configurar verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte, sendo 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 o fechamento de estabelecimentos dos contribuintes. Conclui dizendo que neste caso as multas atingiram percentuais de 60%, 70% e 100% sobre o suposto valor de suposto tributo não recolhido, o que a seu ver tem caráter confiscatório, com perda de patrimônio, e por isso essas multas devem ser afastadas.

Pede que seja anulado o Auto de Infração, haja vista que a empresa recolheu regularmente o ICMS, cumpriu as obrigações principal e acessórias, bem como não há quaisquer omissões de entradas ou de saídas, ou que, caso não seja julgada totalmente procedente a impugnação, sejam abatidos os valores devidamente recolhidos, ou, sendo o caso, seja baixado o processo em diligência para novas verificações, e que sejam reduzidas as multas aplicadas, por serem totalmente abusivas e terem efeito confiscatório.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 373/434) dizendo que, no tocante ao item 1º, as mercadorias adquiridas pela empresa, a exemplo de lâmpadas, reatores e baterias, foram indevidamente tratados como ativo imobilizado, em vez de bens de uso e consumo, considerando-se a peculiaridade e a vida útil dos produtos, em consonância com os Protocolos ICMS 17/85, 18/85, 16/97 e 17/97. Quanto ao direito ao crédito fiscal, fazem a transcrição do art. 93, V, “b”, do RICMS, e dos arts. 19, 20 e 33, I, da Lei Complementar nº 87/96. Consideram estar claro que o direito ao crédito de materiais de uso e consumo somente poderá ser observado a partir de 1.1.20.

Com relação ao item 2º, dizem que calçados estão sujeitos à antecipação tributária, sendo vedada a apropriação de créditos, que já foram concedidos no momento do cálculo do imposto relativo às operações subseqüentes, conforme art. 97, IV, “b”, e art. 353, II, item 31 [item 32], do RICMS. Quanto ao questionamento da defesa de que na autuação o cálculo utilizado é o do ICMS normal, os autuantes dizem que o lançamento no Sistema Eletrônico de Auto de Infração (SEAI) é feito por meio da digitação da base de cálculo e da alíquota, com o objetivo de mensurar o imposto devido, e a natureza da infração é determinada por meio de seu enquadramento no RICMS, sendo lastreada pelos demonstrativos que constam nos autos. Frisam que reconhecem a improcedência da parcela referente a camiseta, no valor de R\$ 4,04 (R\$ 2,02 nos meses de janeiro e março de 2010), por se tratar de mercadoria do regime de tributação normal e com direito ao crédito no momento da aquisição.

Quanto ao item 3º, os fiscais consideram que o “recorrente” não apresentou argumentos defensivos quanto a esta infração, no tocante ao crédito indevido oriundo das entradas de embalagens utilizadas para o acondicionamento de mercadorias sujeitas à antecipação tributária “total”, conforme anexos 3 A, 3 B e 3 C. Dizem que essa infração “se respalda” no inciso II do § 1º do art. 93 do Decreto Estadual nº 6.284, de 14 de março de 1997 [sic], que aprovou o RICMS/BA.

No tocante ao item 4º, informam que o autuado efetuou equivocadamente vendas de mercadorias sem a incidência do ICMS (aplicação de alíquota zero), já que as mercadorias são do regime normal, e não do regime de substituição tributária: camisola, camiseta, travesseiro (até 28.2.11), touca, kit lavado, kit visita, soutien, calcinha de biquíni, óculos, etc., e a empresa só efetuou a antecipação do ICMS para óculos, que não se encontra na substituição tributária desde 1º de março de 2008, conforme art. 5º, II, do Decreto 10.710/07. Dizem que a empresa se beneficiou com esse procedimento, pois a margem real de lucro praticada alcança mais de 70%, conforme passam a demonstrar.

Quanto aos itens 5º, 6º e 7º, referentes ao levantamento quantitativo dos exercícios de 2009 a 2011, dizem que as infrações estão “respaldadas” na legislação estadual, especialmente na Portaria 445/98, e os dados constantes nos arquivos magnéticos foram confrontados com os dados escriturados nos livros fiscais e nas Notas Fiscais de entradas e saídas, observando-se ainda o Registro de Inventário, cujos saldos devem representar os saldos físicos reais. Aduzem que a metodologia adotada no levantamento quantitativo se baseia na equação matemática  $\text{Estoque final} = \text{Estoque inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas}$ , e como a matemática é uma ciência exata, o não atendimento desta equação implica necessariamente omissão de entradas ou saídas de mercadorias, pois o “recorrente” não faz qualquer tipo de contestação quanto às quantidades e ao cálculo dos preços médios. Quanto à alegação da defesa da possibilidade de furtos, dizem os fiscais que, após a identificação da infração por meio de levantamento quantitativo de estoque, fica fácil atribuí-la a furtos, quando o procedimento correto é emitir Nota Fiscal para baixa de estoque com o CFOP 5.927, sem destaque de ICMS, com o estorno do crédito relativo à entrada, em conformidade com o art. 100, V, do RICMS. Informam que não identificaram nos livros fiscais sequer um único registro de baixa de estoque por perda, furto ou deterioração, quando se sabe que esse tipo de sinistro é elevado no segmento varejista, atingindo cerca de 2% do faturamento da empresa. No tocante à alegação de utilização equivocada do código de uma mercadoria no momento da venda, em virtude da troca de etiquetas ou da grande variedade de subcódigos, consideram que isso não é justificativa para tal descontrole, pois se o “produto” sai com o código de outro, inevitavelmente um “produto” daria omissão de entrada e outro daria omissão de saída, mas a defesa não trouxe qualquer exemplo que justificasse tal situação, e cabe ao autuado o ônus da prova, conforme entendimento do “Conselho de Contribuintes” do Estado da Bahia, por meio do Acórdão CJF 0277-11/11, do qual transcreve trecho do voto do relator. Informam que uma das filiais da rede dessa empresa já foi autuada pelo mesmo motivo (levantamento quantitativo), com a utilização dos mesmos argumentos da presente defesa, e este Conselho decidiu pela procedência da infração mediante o Acórdão JJF 0171-05/12, ratificado pelo Acórdão CJF 0151-12/13.

Quanto aos itens 8º, 9º, 10, 11, 13 e 20, em relação aos quais o autuado alega que não deixou de pagar a diferença de alíquotas nem de efetuar o registro das Notas Fiscais, exemplificando a Nota Fiscal 5395, os fiscais dizem que não identificaram na documentação anexada pela defesa a comprovação do registro das Notas Fiscais. No que tange à Nota Fiscal 5395, dizem que sua escrituração foi feita de forma extemporânea (emissão em 29.11.10 e registro em 23.5.11), dando causa ao erro no levantamento fiscal, e por isso reconhecem a improcedência da parcela do item 10 no valor de R\$ 30,00, de novembro de 2010. Informam que repassaram os papéis de trabalho para a empresa, efetuando o lançamento apenas com a certeza de terem ocorrido as infrações, conforme demonstram os correios eletrônicos que passam a transcrever.

No tocante aos itens 14 e 15, em que o autuado alega que o cerne da autuação é a falta de recolhimento do imposto das embalagens de calçados (ST) e que não seria possível identificar qual embalagem seria utilizada para o acondicionamento de cada produto, dificultando o cálculo e a separação do valor do ICMS da embalagem para cada tipo de mercadoria, os fiscais dizem que a defesa só utilizou argumentos se contrapondo à infração 14, referente à falta de antecipação “total” em virtude das entradas de embalagens usadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas de outros Estados relacionadas no anexo 88 do RICMS. Dizem que, para refutar o argumento do autuado de que não é adquirida uma embalagem específica para cada tipo de mercadoria vendida, informam que foi utilizado o “instituto” da proporcionalidade para determinar o montante desembolsado na aquisição de embalagens destinadas ao acondicionamento de cada tipo de mercadoria (com regime normal de tributação, e sujeitas à antecipação “total”). Aduzem que a DITRI já firmou posicionamento a respeito do tratamento fiscal aplicável às embalagens adquiridas de outras unidades da Federação para efeito da utilização de crédito fiscal e da aplicabilidade do regime de antecipação parcial ou “total”, devendo seguir o mesmo tratamento aplicável às mercadorias a serem acondicionadas, conforme Pareceres 7.872/08 e 7.907/09. Aduzem que o CONSEF já se posicionou a respeito do tratamento fiscal dispensado às embalagens destinadas ao acondicionamento das mercadorias vendidas, por meio do Acórdão JF 0038-04/14, relativamente a Auto de Infração lavrado contra outra loja dessa empresa.

Já com relação ao item 15, dizem que ficou constatado que o “recorrente” recolheu a menos o ICMS por antecipação “total” de calçados, pois não se apercebeu de que a margem de valor adicionado foi majorada em 5% (de 43% para 48%) a partir de 1.4.11.

Quanto aos itens 16, 17, 18 e 19, informam que o autuado submeteu ao regime normal de tributação a mercadoria travesseiro até 31.10.11, porém aquela mercadoria foi incluída no regime de substituição tributária a partir de 1.3.11, conforme art. 3º do Decreto 12.534/10.

Observam que os itens 16 e 17 se referem, respectivamente, à aplicação de multa por falta de pagamento da antecipação tributária “total” do estoque de travesseiros em 1.3.11 e das entradas dessa mercadoria no período de 1.3.11 a 31.10.11 com saída posterior tributada, pois nesse lapso de tempo o autuado submeteu a mercadoria ao regime normal de tributação, creditando-se nas entradas e debitando-se nas saídas.

No tocante à alegação de não incidência do ICMS nas transferências, dizem que essas operações são definidas na legislação como tributadas pela Constituição, pela Lei Complementar 87/96 e pela Lei estadual 7.014/96, e a jurisprudência citada, em especial a Súmula 166 do STJ, não é vinculante para a administração pública, haja vista que a consolidação desse entendimento não se deu em sede de ação de controle concentrado de constitucionalidade, e não se trata também de súmula vinculante do STF. Aduzem que este Conselho já firmou posicionamento a respeito da matéria, em decisões reiteradas, a exemplo dos Acórdãos CJF 0410-13/13, 0331-12/13, 0352-11/13 e 0404-13/13.

Quanto ao item 18, observam que ele se refere à falta de antecipação parcial em virtude de entradas de embalagens usadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas de outras unidades da

Federação com regime normal de tributação. Dizem que reiteram os mesmos argumentos utilizados na contraposição do item 14.

No tocante ao item 19, informam que não identificaram na documentação anexada pela defesa a comprovação referente ao registro das Notas Fiscais, com a indicação da data em que elas foram escrituradas.

No que concerne à alegação de que as multas são abusivas e excessivas, dizem que não lhes cabe nem ao CONSEF a análise da constitucionalidade do lançamento.

Com relação ao pedido de diligência, consideram que os pequenos equívocos já foram sanados na informação prestada, não existindo qualquer evidência de outros erros, e a seu ver os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção do órgão julgador, e os roteiros desenvolvidos são relativos a matéria de complexidade simples, impedindo que a defesa posas requerer a realização de diligência, nos termos do § 3º do art. 123 e da alínea “a” do inciso I do art. 147 do RPAF.

Opinam pela procedência parcial do Auto de Infração.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 439/447) dizendo que, com relação ao item 1º, que diz respeito a suposto crédito indevido de material de uso e consumo, essa infração não merece prosperar, pois, conforme foi comprovado na impugnação, a empresa se creditou de materiais pertinentes ao ativo da empresa, devendo essa infração ser cancelada e o Auto de Infração ser julgado nulo. Aduz que, quanto à possibilidade de creditamento de ICMS, conforme mencionado na defesa, o STF reconheceu a existência de repercussão geral relativamente à possibilidade de, nas operações de exportação, aproveitar-se o contribuinte de créditos financeiros de ICMS, como os decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo fixo de empresa ou a uso e consumo. Reitera que a doutrina e a jurisprudência convencionaram classificar os créditos relativos aos impostos plurifásicos não cumulativos em físicos e financeiros. Créditos físicos seriam aqueles referentes à aquisição de bens efetivamente utilizados e diretamente relacionados à comercialização ou à industrialização das mercadorias objeto das saídas físicas promovidas pelo contribuinte adquirente. Créditos financeiros são os relativos ao imposto pago na aquisição de bens que, apesar de não integrados fisicamente aos que fossem objeto de saídas tributadas promovidas pelo contribuinte adquirente, tivessem sido adquiridos para integrar o ativo permanente, ou destinados a seu uso e consumo. Sustenta que o princípio da não cumulatividade deve possibilitar a tomada dos créditos relativos a todas e quaisquer aquisições feitas pelo contribuinte que tenham sido oneradas pelo tributo, de modo que, se os materiais forem adquiridos por um estabelecimento industrial ou comerciante, ele terá direito de se creditar do imposto que tenha incidido na aquisição, pois somente assim restará atendida a não cumulatividade na sua real extensão, ou seja, independentemente da natureza do crédito, se físico ou financeiro, pois o que fundamenta o princípio da não cumulatividade é o propósito de evitar a tributação em cascata, bem como a transformação do imposto em custo, e não se permitindo o creditamento dos impostos anteriormente incidentes de forma ampla e irrestrita essa finalidade não será alcançada. Insiste em que o agente fiscal misturou materiais de uso e consumo com materiais do ativo, e por isso o Auto de Infração deve ser julgado nulo.

Com relação ao item 2º, que acusa utilização de suposto crédito indevido de ICMS de calçados, diz que os calçados estão em regime de substituição tributária e, portanto, não é possível creditar-se na entrada, porém a empresa não deixou de recolher o tributo, pois foi recolhido o ICMS Normal e tomado o crédito. Aduz que, ainda que não houvesse na presente autuação itens em regime de substituição tributária e em recolhimento normal de ICMS, não há por que se falar em falta de pagamento de imposto. Reclama que a empresa está sendo punida por não recolher o ICMS devido por substituição tributária e é multada conforme o cálculo do ICMS normal, mas tal autuação é totalmente injusta e não merece prosperar.

Considera que também não merecem prosperar os itens 3º e 4º, pois a empresa não deixou de recolher imposto. Alega que no caso dos artigos de ótica a empresa efetuou o recolhimento como ICMS ST, não deixando de recolher tributo. Explica que, no desempenho de suas atividades, a empresa revende produtos de ótica, cujo ICMS é tributado normalmente à alíquota de 17%, e foi efetuado o recolhimento pelo regime de substituição tributária. Acentua que o fundamento da infração combatida no presente tópico consiste na aplicação de multa fiscal punitiva diante de equívoco no regime de recolhimento do ICMS, porém a empresa não deixou de recolher o imposto, não resultando em prejuízo ao erário público, sendo injusta a multa aplicada no Auto de Infração, haja vista que o fato de ter ocorrido divergência quanto à forma de apuração normal/substituição tributária é defensável, tendo em vista a já noticiada diversidade de operações realizadas pela empresa. Sustenta que, se a obrigação era de pagar tributo devido e o pagamento foi feito dentro do vencimento, em valor maior, não cabe a aplicação de multa fiscal punitiva, e, diante do incontroverso recolhimento do tributo, além de ser injusta aplicação de multa, esta vem em um valor inaceitável, excessivo e despropositado, configurando-se verdadeiro abuso do poder fiscal.

Assinala que as imputações relativas aos itens 5º, 6º e 7º foram rechaçadas na impugnação apresentada. Afirma que a empresa atua formal e regularmente e não adquire nem revende mercadorias sem Nota Fiscal. Ressalta que o estabelecimento atua no segmento de varejo, e nesse sentido há que se considerar que a comercialização de expressiva variedade de produtos ocasiona uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação dos produtos, pois cada produto adquirido para revenda no varejo adquire uma subclassificação adotada pela empresa para gerir de forma mais eficaz a venda direta ao consumidor. Considera que a subclassificação utilizada pela empresa acabou por induzir o agente fiscal 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 ter um único preço de venda no varejo, sendo que tais códigos são utilizados para identificar internamente a existência dessa mesma blusa em tamanhos P, M e G, e ainda, nas diversas cores diferentes que o modelo possui, de modo que o cadastro interno utilizado pela matriz da empresa gera uma infinidade de registros com números próximos a 2.000.000 de artigos cadastrados, considerando para tanto todas as variantes que determinados produtos podem contemplar, tais como tamanhos e cores, sendo que o sistema informatizado da empresa 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, mas todas as saídas e todas as entradas das mercadorias vendidas nas lojas da empresa são feitas através de registro de entrada e da emissão de Cupom Fiscal. Ressalta que a empresa não efetua vendas sem documentos fiscais, haja vista que atua com emissores de cupom fiscal (ECFs) devidamente autorizados e lacrados, não havendo nenhuma possibilidade de ocorrer uma venda sem documento fiscal, pois o documento fiscal faz parte da forma de pagamento, seja no cartão próprio ou no cartão de terceiros, de modo que o sistema da empresa não aceita o pagamento sem o respectivo documento fiscal que o gerou. Reitera que impossível haver entrada ou saída de mercadoria sem Nota Fiscal, salvo se houver furto na loja, e ainda que fosse caso de furto tal fato seria identificado através de inventário físico das mercadorias, que ocorre anualmente.

Quanto aos itens 8º, 9º, 10, 11, 12, 13 e 20, diz que as imputações foram rechaçadas na impugnação apresentada e não devem subsistir, haja vista que a empresa não deixou de recolher a diferença de alíquotas, nem deixou de dar entrada nas Notas Fiscais, exemplificando a Nota 5395, da qual foi dada entrada em 23.5.11 e foi recolhida a diferença de alíquotas de 10%. Alega que em todas as infrações há mercadorias que foram indevidamente autuadas e por isso, o Auto de Infração deverá ser julgado nulo.

Já o cerne aos itens 14 e 15, diz ser inverídica a acusação de falta de recolhimento de ICMS das embalagens dos calçados. Insiste em que não há como separar os calçados de suas embalagens e,

portanto não deve existir autuação. Observa ainda que o agente fiscal efetuou o cálculo do ICMS normal para calcular o valor da infração, e reclama que esse raciocínio não merece prosperar porque nem o agente fiscal conseguiu calcular e separar o valor do ICMS da embalagem, e, considerando-se que não é possível fazer a separação dos itens, não pode a fiscalização imputar à empresa o pagamento da multa do ICMS pelo valor total dos calçados, e portanto a autuação deverá ser cancelada.

Quanto aos itens 16, 17, 18 e 19, que imputam a suposta infração de multa pelo levantamento do estoque de travesseiros em atraso e suposta falta de recolhimento de ICMS de travesseiros, falta de pagamento de ICMS (sacolas) e falta de escrituração de Notas Fiscais, alega que a empresa não deixou de recolher tributo, pois o fez como ICMS normal, e tampouco houve descumprimento de obrigação acessória, devendo o Auto de Infração ser cancelado.

Aduz que, ainda que fosse possível discutir o recolhimento do tributo, seria necessário discutir primeiramente a operação de transferências realizadas entre filiais do mesmo contribuinte, porque sob esse aspecto o entendimento dos tribunais superiores é no sentido de que não incide ICMS na transferência interestadual de mercadoria da mesma empresa, haja vista que nas transferências entre filiais do mesmo contribuinte não há circulação de mercadoria, no sentido mercantil, que dê ensejo à hipótese de incidência de ICMS.

Pede que sua impugnação seja julgada procedente e que o Auto de Infração seja declarado totalmente nulo em razão das preliminares argüidas, para que novo trabalho seja realizado, considerando a inépcia das conclusões apresentadas na informação fiscal, e aduz que, se as conclusões do autuante prevalecerem na forma como foram apresentadas até o momento, inúmeras inexatidões restarão como se verdade fossem, tornando inconclusiva a prova. Pede ainda que, não sendo admitida a matéria de mérito, sejam reduzidas as multas impostas, seja pelo caráter confiscatório que elas apresentam, seja em razão do “bis in idem”, na cobrança dos juros de mora, bem como que seja afastada a Taxa Selic, pelos argumentos expostos.

Ao terem vista dos autos, os autuantes pronunciaram-se (fls. 455-456) alertando que a manifestação do autuado não se ateve apenas à infração reformada na informação fiscal, contrariando assim o art. 123 do RPAF, que assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver no prazo de 30 dias.

Dizem que na informação fiscal foi refutado de forma detalhada cada argumento utilizado pelo autuado em sua defesa, procedimento que o impugnante não adotou em sua segunda contestação, na qual reproduz, de forma sintética, os mesmos argumentos utilizados na primeira peça de defesa, não trazendo ao processo fatos ou documentos fiscais que possam reformar o lançamento, fazendo inclusive alusão à Nota Fiscal 5395, que já foi objeto da informação fiscal, ocasião em que foi reconhecida a improcedência da parcela da infração 10, no valor de R\$ 30,00, relativa ao mês de novembro de 2010.

Concluem dizendo que mantêm integralmente tudo o que já foi exposto na informação fiscal.

#### **VOTO VENCIDO – ITENS 5º, 6º e 7º**

Este Auto de Infração compõe-se de 20 lançamentos.

Estão presentes nos autos os pressupostos de validade dos lançamentos, pois estão definidos o autuado, os fatos, os valores lançados e os fundamentos.

Indefiro o pedido de diligência, pois os elementos constantes nos autos são suficientes para a minha convicção.

O lançamento do item 1º acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O autuado alega que os materiais adquiridos são pertinentes ao ativo da empresa, conforme planilha que apresenta, dando destaque a bateria coletor, bateria e bateria para coletores de dados. Considera que o agente fiscal misturou no levantamento materiais de uso e consumo e bens do ativo.

Ao dizer que esses bens são pertinentes ao “ativo” da empresa, certamente a defesa se refere ao ativo imobilizado. A seu ver, o agente fiscal teria misturado no levantamento materiais de uso e consumo e bens do ativo (imobilizado).

Não é o nome do bem o que determina se ele constitui ou não um bem do ativo imobilizado, ou se se trata de material de uso ou consumo. O que importa nesse sentido é a natureza intrínseca do bem e sua função no estabelecimento

A defesa pergunta se o item “bateria” não pode ser considerada uso e consumo. Ora, era a defesa que deveria dizer por que é que considera que bateria pode ou não ser um bem de uso ou consumo, ou um bem do ativo imobilizado.

Por *bens do ativo imobilizado* devem ser entendidos aqueles destinados à manutenção das atividades do estabelecimento (bens de capital, veículos, máquinas, equipamentos, instalações, etc.). Peças ou partes destinadas à manutenção ou reposição no conserto ou conservação de bens do ativo imobilizado não se confundem com estes. As peças e partes, enquanto unidades autônomas, no ato da aquisição ou enquanto no almoxarifado da empresa, constituem bens de uso (os demais bens, embora também sejam “de uso”, integram outras nomenclaturas). O bem que se consome de uma só vez classifica-se como insumo ou material de consumo. É insumo quando consumido no processo industrial, na extração, na produção, no comércio, na prestação de serviços, na geração de energia. É material de consumo quando empregado em setores não relacionados diretamente com os aludidos processos, como no caso de material de limpeza, alimentação, material de escritório.

Existem bens que se situam na faixa de transição entre bens do ativo imobilizado e bens de uso ou consumo. Dentre estes, merece destaque o caso daqueles componentes, peças ou acessórios que, ao serem aplicados a um bem do ativo imobilizado, mudam as características deste ou aumentam a sua vida útil. Quando isso ocorre, aqueles componentes, peças ou acessórios são contabilizados (e têm o tratamento fiscal) como bens do ativo imobilizado.

Os conceitos de bens de uso, de bens de consumo e de bens do ativo imobilizado devem ser buscados na ciência contábil e na ciência econômica. Mas existem também normas a serem observadas na identificação desses bens, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas e a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

Importa compreender o que são *materiais de consumo*, com os seus desdobramentos e as múltiplas implicações destes decorrentes, para se contrapor tal conceito do de insumos.

Essa expressão “material de consumo” é de uma abrangência sem limites. A rigor, tudo se consome. Nada neste mundo é eterno. A questão está em que alguns bens se consomem muito lentamente, de forma imperceptível, ao passo que outros se consomem mais rapidamente, e outros se consomem de uma só vez. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça fisicamente, como, por exemplo, os combustíveis líquidos (na verdade, não “desaparecem”, haja vista a lei de conservação da massa, a chamada “lei de Lavoisier”). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo de comercialização ou com o processo de industrialização (ou de produção, ou de extração, ou de geração, ou de prestação de serviço tributável) ou se a sua ocorrência se verifica fora dos referidos processos.

Além desses aspectos, relacionados com a forma como os insumos são *utilizados*, cumpre examinar, também, a forma como suas aquisições são *contabilizadas*.

A contabilização dos *materiais de consumo* é feita de modo diverso da contabilização dos *insumos*. Os materiais de consumo são contabilizados como *despesas*. Já os insumos são contabilizados como *custos de produção*.

Quanto aos bens do ativo imobilizado, os critérios para reconhecimento do direito ao crédito são outros, de acordo com a legislação: os créditos são utilizados em 48 parcelas mensais, e é preciso saber se o bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento. Para ser alheio às atividades do estabelecimento tem de se configurar uma situação *extravagante* ou *incompatível* com a atividade da empresa: uma casa comercial que tem um iate; o escritório de uma fábrica que ostenta um quadro de Portinari; a sala do gerente forrada de tapetes persas; coisas assim extravagantes ou incompatíveis com a atividade do estabelecimento. Porém os bens do ativo permanente de uso convencional numa empresa, tais como computadores, mesas, armários, no breaks, impressoras e outros bens do ativo imobilizado dessa ordem, vinculados à atividade do estabelecimento, dão direito ao crédito. Atente-se para a regra do art. 179, IV, da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), segundo o qual integram o *ativo imobilizado* os “bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (redação dada pela Lei nº 11.638/07).

Não compreendi a pertinência, neste caso, da alegação da defesa de que, quanto à possibilidade de creditamento de ICMS, o STF reconheceu a existência de repercussão geral relativamente à utilização, “nas operações de exportação”, de créditos financeiros de ICMS, como os decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo fixo de empresa ou a uso e consumo.

Quanto às considerações acerca do princípio da não cumulatividade, cumpre assinalar que a legislação baiana está nesse particular em sintonia com a Lei Complementar nº 87/96, e é nesse sentido que estão sendo feitas estas ponderações.

Na informação fiscal, os autuantes observaram que as mercadorias adquiridas, a exemplo de lâmpadas, reatores e baterias, foram indevidamente tratados como ativo imobilizado, em vez de bens de uso e consumo, considerando-se a peculiaridade e a vida útil dos bens.

De fato, lâmpadas, reatores, filtros, baterias e outros bens listados na peça à fl. 363 são bens de uso, e não bens do ativo imobilizado, sendo portanto vedada a utilização do crédito.

Mantenho o lançamento do item 1º.

O autuado impugna também o lançamento do item 2º, observando que se trata de infração por suposto crédito indevido de ICMS relativo a calçados, mercadoria que está em regime de substituição tributária e portanto não é possível creditar-se na entrada, porém a empresa não deixou de recolher o tributo, pois foi recolhido o ICMS normal e tomado o crédito.

Calçados estão sujeitos à antecipação tributária, e portanto é vedada a apropriação de créditos, pois estes já *foram abatidos* no cálculo do imposto antecipado relativo às operações subsequentes.

A defesa alega que no levantamento existem camisetas, mas camiseta não é sujeita à substituição tributária, não podendo portanto tal infração prosperar.

Na informação fiscal os autuantes reconheceram a im procedência da “parcela” no valor de R\$ 4,04, acrescentando entre parênteses “R\$ 2,02 nos meses de janeiro e março de 2010”, por se tratar de mercadoria do regime de tributação normal (camiseta). Não refizeram, contudo, o demonstrativo fiscal.

Devem ser excluídos R\$ 2,02 do valor lançado em janeiro e R\$ 2,02 do valor lançado em março de 2010. Assim, o demonstrativo do débito deverá ser ajustado, alterando-se o imposto a ser lançado no mês de janeiro de 2010 para R\$ 43,30, e o imposto a ser lançado no mês de março de 2010 para R\$ 39,92. O total do imposto do item 2º fica alterado de R\$ 1.175,52 para R\$ 1.171,48.

O autuado reclama que o cálculo do imposto está em desacordo com a realidade, ao calcular “base de cálculo X alíquota ICMS normal (17%) X multa de 60% = valor da autuação”. Alega que esse cálculo não reflete método idôneo para apurar eventual infração. Reclama que isso deixa a empresa em situação injusta, pois foi autuada por recolher ICMS normal e na autuação o cálculo utilizado é justamente o do ICMS normal.

Nesse ponto a defesa se expressa de forma incompreensível. Primeiro, porque não é verdade que o cálculo tivesse sido feito pela fórmula “base de cálculo X alíquota ICMS normal (17%) X multa de 60% = valor da autuação”. O cálculo do imposto foi feito aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo. Obtido assim o valor do imposto, sobre este incide a multa de 60%. São dois cálculos distintos. Em segundo lugar, também não é verdade que a empresa foi autuada por recolher ICMS normal – ela foi autuada neste item 2º por utilização indevida de crédito fiscal.

O autuado protesta que a multa de 60% é absurda. Reporta-se a uma decisão em que este Conselho já teria reconhecido isso, ao decidir que, comprovado não haver prejuízo ao fisco, há que se reduzir a multa.

A multa aplicada tem previsão legal. Esta Junta não tem competência para reduzir multa por descumprimento da obrigação principal. Só a Câmara Superior pode fazê-lo (art. 159 do RPAF).

Mantenho em parte o lançamento do item 2º, remanescendo o imposto no valor de R\$ 1.171,48.

Os itens 3º e 4º foram impugnados em conjunto. Esses itens, contudo, dizem respeito a fatos de natureza distinta: o item 3º acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, ao passo que o item 4º refere-se à falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

A defesa impugna o item 3º, no tocante ao crédito relativo a embalagens, e o item 4º, no tocante ao crédito relativo a óculos, alegando que a empresa não deixou de recolher imposto.

Quanto aos artigos de ótica, assegura que foi efetuado o recolhimento do ICMS devido pelo regime de substituição tributária. Diz que o fundamento da infração combatida no presente tópico consiste na aplicação de multa fiscal punitiva diante de equívoco no regime de recolhimento do ICMS, porém não houve prejuízo ao erário, e portanto a multa é injusta. Pondera que o fato de ter ocorrido divergência quanto à forma de apuração normal/substituição tributária é defensável, tendo em vista a já noticiada diversidade de operações realizadas pela empresa. Frisa que, se a obrigação era de pagar tributo devido e o pagamento foi feito dentro do vencimento, em valor maior, não cabe a aplicação de multa fiscal punitiva. Assinala que o RPAF, nos arts. 158 e 159, prevê a possibilidade de cancelamento da multa quando não ocorreu fraude, simulação ou dolo. Considera que, neste caso, diante do incontroverso recolhimento do tributo, além de ser injusta a aplicação de multa, esta vem em um valor inaceitável, excessivo e despropositado, configurando-se verdadeiro abuso do poder fiscal.

No item 3º, pelo que foi dito na informação fiscal, fica patente que os autuantes consideraram indevido o crédito relativo a embalagens utilizadas para o acondicionamento de mercadorias sujeitas à antecipação tributária “total” baseados no inciso II do § 1º do art. 93 do RICMS/97. Ocorre que tal dispositivo nada tem a ver com o fato em questão. Material de embalagem não está sujeito ao regime de substituição tributária. A proporcionalidade a que alude o referido inciso II diz respeito a situações em que haja operações tributadas em conjunto com operações isentas ou não tributadas sem previsão de manutenção do crédito. A regra do referido inciso II não se aplica nem mesmo em se tratando de material de embalagem destinado ao acondicionamento de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, pois as operações com mercadorias do regime de substituição são tributadas – tributadas por antecipação –, e o dispositivo em apreço se refere a

operações isentas ou não tributadas sem previsão de manutenção do crédito. De acordo com os demonstrativos às fls. 49/56, o levantamento diz respeito a sacolas e embalagens para presentes.

Infração não caracterizada. Por conseguinte, o lançamento é indevido.

Quanto ao item 4º, os demonstrativos encontram-se às fls. 57/65. Trata-se de operações com camisola, camiseta, travesseiro (até 28.2.11), touca, kit lavado, kit visita, soutien, calcinha de biquíni, óculos, etc. O contribuinte efetuou equivocadamente vendas dessas mercadorias sem destaque do imposto nos documentos, como se elas estivessem na substituição tributária. Óculos já estiveram no regime de substituição, porém saíram desse regime desde 1º de março de 2008, conforme art. 5º, II, do Decreto 10.710/07.

O autuado pede cancelamento ou redução da multa. Esta Junta não tem competência para reduzir multa por descumprimento da obrigação principal. Só a Câmara Superior pode fazê-lo (art. 159 do RPAF).

Mantenho o lançamento.

Os itens 5º, 6º e 7º também foram impugnados em conjunto. Eles cuidam de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, e os lançamentos têm por fundamento fático a falta de recolhimento de ICMS em virtude de saídas de mercadorias sem documentos fiscais (item 5º), a falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido sem documentos fiscais mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (item 6º) e falta de recolhimento do imposto devido por antecipação, sobre o valor acrescido, nas referidas aquisições de mercadorias sujeitas a substituição tributária sem documentação fiscal (item 7º).

O autuado nega que adquira ou revenda mercadorias sem Nota Fiscal. Ressalta que o seu estabelecimento atua no segmento de varejo com expressiva variedade de mercadorias, o que exige enorme quantidade de cadastros internos para sua identificação, de modo que cada mercadoria adquirida para revenda no varejo recebe uma subclassificação específica. Considera que foi essa subclassificação utilizada pela empresa o que acabou por induzir o agente fiscal a erro ao proceder ao levantamento quantitativo, haja vista que um determinado modelo de blusa recebe nos registros internos diversos códigos, apesar de ter um único preço de venda no varejo, sendo que tais códigos são utilizados para identificar internamente a existência de uma mesma blusa em tamanhos P, M e G, e ainda, nas diversas cores diferentes do mesmo modelo. Explica que o cadastro interno utilizado pela empresa gera uma infinidade de registros com números próximos a 2.000.000 de artigos cadastrados, considerando todas as variantes que determinadas mercadorias podem contemplar, tais como tamanhos e cores.

Aduz que podem ocorrer divergências entre o sistema informatizado e o estoque de mercadorias pelos motivos mais variados. Cita como exemplo o fato de no momento da venda se perceber que a etiqueta da peça tenha se desprendido da mercadoria, e então o atendente da loja gera uma nova etiqueta para ser afixada ao produto, podendo o atendente nesse momento imprimir código diverso daquele que está no cadastro, porém semelhante ao mesmo em relação à descrição e preço, e a troca de etiqueta nesse caso não gera nenhum prejuízo para o fisco estadual, uma vez que na saída da mercadoria o ICMS será pago normalmente.

Frisa que todas as entradas e saídas de mercadorias são registradas e não efetua vendas sem documentos fiscais, haja vista que atua com emissores de cupom fiscal (ECFs) devidamente autorizados e lacrados, não havendo nenhuma possibilidade de ocorrer uma venda sem documento fiscal, porque o documento fiscal faz parte da forma de pagamento, seja no cartão próprio ou no cartão de terceiros, de modo que o sistema da empresa não aceita o pagamento sem o respectivo documento fiscal que o gerou, e não há possibilidade de entrada ou saída de mercadoria sem Nota Fiscal, salvo se houver furto, e ainda que fosse caso de furto tal fato seria identificado através de inventário físico das mercadorias, que ocorre anualmente.

Conclui dizendo que, para que o levantamento fosse consistente, deveriam ter sido considerados não só os códigos das mercadorias, mas um relatório consolidado por mercadoria com a mesma descrição, verificando-se o saldo de cada uma delas.

Os fiscais, na informação, dizem que as infrações estão “respaldadas” na legislação estadual, especialmente na Portaria 445/98. Explicam que os dados dos arquivos magnéticos foram confrontados com os constantes nos livros fiscais e nas Notas Fiscais de entradas e saídas, observando ainda o Registro de Inventário, cujos saldos devem representar os saldos físicos reais. Aduzem que a metodologia adotada no levantamento quantitativo se baseia na equação matemática  $\text{Estoque final} = \text{Estoque inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas}$ , e como a matemática é uma ciência exata, o não atendimento desta equação implica necessariamente omissão de entradas ou saídas de mercadorias. Assinalam como deve a empresa proceder em caso de furto. Informam que não identificaram nos livros fiscais sequer um único registro de baixa de estoque por perda, furto ou deterioração, quando se sabe que esse tipo de sinistro é elevado no segmento varejista, atingindo cerca de 2% do faturamento da empresa. Quanto à questão de códigos, troca de etiquetas ou grande variedade de subcódigos, consideram que isso não é justificativa para tal descontrole, pois se o “produto” sai com o código de outro, inevitavelmente um “produto” daria omissão de entrada e outro daria omissão de saída, mas a defesa não trouxe qualquer exemplo que justificasse tal situação, e cabe ao autuado o ônus da prova. Citam decisões deste Conselho.

Em manifestação posterior, o contribuinte voltou a questionar os lançamentos, reiterando os mesmos argumentos quanto à classificação e subclassificação adotada pela empresa. Considera que a subclassificação utilizada pela empresa acabou por induzir o agente fiscal a erro, haja vista que um determinado modelo de blusa recebe nos registros internos diversos códigos, apesar de ter um único preço de venda no varejo, sendo que tais códigos são utilizados para identificar internamente a existência dessa mesma blusa em tamanhos P, M e G, e ainda, nas diversas cores diferentes do mesmo modelo, e o cadastro interno utilizado pela empresa gera uma infinidade de registros com números próximos a 2.000.000 de artigos cadastrados, considerando todas as variantes que determinados produtos podem contemplar, tais como tamanhos e cores. Volta a afirmar que a empresa não efetua vendas sem documentos fiscais, haja vista que atua com emissores de cupom fiscal (ECFs), não havendo nenhuma possibilidade de ocorrer uma venda sem documento fiscal, pois o documento fiscal faz parte da forma de pagamento, seja no cartão próprio ou no cartão de terceiros, de modo que o sistema da empresa não aceita o pagamento sem o respectivo documento fiscal que o gerou.

Essa questão levantada pela defesa, quanto a mercadorias similares, é coisa séria. Já atuei em processos com casos dessa ordem, e estou convicto de que *no presente levantamento fiscal não foi observada a regra do art. 3º, III, da Portaria nº 445.98.*

O autuado alega que seus controles exigem enorme quantidade de cadastros internos para identificação das mercadorias, de modo que cada mercadoria tem uma subclassificação específica. Dá como exemplo o item “blusa”, aduzindo que um determinado modelo de blusa recebe diversos subcódigos, conforme os *tamanhos P, M e G*, e ainda em função das *diferentes cores do mesmo modelo*, apesar de todos os tipos da mesma blusa terem *um único preço* de venda.

Não foi observada neste caso a orientação da Portaria nº 445/98, cujo art. 3º recomenda  *criterioso rigor* no levantamento quantitativo. Muitos intérpretes, quando leem essa portaria, pulam o art. 3º, pois todo mundo está encantado com as maravilhas da informática, e consideram que o levantamento fiscal, sendo feito com base em arquivos magnéticos, dispensa esse tipo de preocupação, porque computador não erra.

De fato, o computador “não erra”, desde que seja alimentado com dados coligidos *de forma adequada*.

Antes de acionar o computador, a autoridade fiscal deve fazer o seu papel de agente do fisco, analisando os elementos que tem em mãos e estabelecendo o critério a ser seguido, pois isto não pode ser feito pela máquina. Nesse sentido, prevê o art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 que, quando determinada mercadoria comportar *vários subgrupos* ou *diversas referências*, deve-se fazer o *agrupamento* de cada item, reunindo-se num mesmo item as *espécies de mercadorias afins*.

A defesa deu como exemplo o caso do item “blusa”.

Examinando-se os demonstrativos às fls. 66 e seguintes, nota-se que existe realmente uma variedade considerável de *mercadorias afins*:

- código 281689 - CAM MC VERDE 70605 VD001 5
- código 281930 - CAM MC AZUL 70644 AZ001 1
- código 883093 - BERMUDA MALHA PRETA 58070 PR001 G
- código 883123 - BERMUDA MALHA VERDE 58072 KA001 G
- código 6482619 - SANDÁLIA 1029 AF MR001 43
- código 6482651 - SANDÁLIA 1029 AF BG001 41
- código 5415454 - SANDÁLIA 1162 AF MR002 43/44
- código 5672600 - SANDÁLIA 1031 ALFRAN PR001 40
- código 6493840 - SANDÁLIA RASTEIRA 2102 RO001 35
- código 6448941 - SANDÁLIA RASTEIRA 15 PR001 39/40
- código 6482422 - PAPETE 10632 BAD BOY GRENDENE
- código 6175236 - PAPETE 15668 GB GRENDENE
- código 5002931 - CHANEL RAMARIM RO001 36
- código 6320023 - CHANEL 08 47109 RAMARIM PR001 35
- código 6472788 - TAMANCO 8086205 BEIRA RIO MR001 39
- código 6421237 - TAMANCO 8890608 BEIRA R BG002 36
- código 5887038 - BRINCO E 27088 GU STRASS FLOR
- código 5887305 - BRINCO E 26761 GU STRASS FRANJINHA
- código 6053408 - CA28663Q RELÓGIO FEM AÇO
- código 6355080 - CA28092B RELÓGIO FEM MISTO

Anotei esses itens por amostragem. Diante da existência de itens semelhantes, é natural que haja eventuais “trocas” ou equívocos na classificação, implicando a identificação de uma mercadoria em lugar de outra. Por exemplo, no caso das camisas MC verde (código 281689) e azul (código 281930), se uma camisa verde for classificada no inventário, na entrada ou na saída como camisa azul, esse erro implicará *duas diferenças*, uma *para mais* num item, e outra *para menos* no outro item. Esse erro não acarretaria diferença quantitativa se as mercadorias fossem *agrupadas por gênero*, como manda a Portaria 445/98.

O ideal – a *regra geral* – é o levantamento por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio. Porém, em *situações especiais*, como neste caso, é preciso adotar-se um critério justo, de modo a não se denunciar infração onde não existe infração.

Em suma, um levantamento quantitativo de itens semelhantes como esses teria de ser feito *por gênero*, e não *por espécies*.

Existem vários tipos de roteiro de fiscalização, aplicáveis de acordo com a natureza de cada contribuinte, inclusive de acordo com o ramo de atividade. Em se tratando de grandes redes de supermercados, lojas de departamentos, magazines e congêneres, caso haja o intuito de sonegar

ICMS, isso é feito utilizando créditos fiscais indevidos, manipulando alíquotas, reduzindo indevidamente a base de cálculo, vendendo mercadorias tributáveis como não tributáveis, e assim por diante. Porém, como pode uma empresa como a Riachuelo comprar ou vender mercadorias sem Notas? Como?

Vender ou comprar mercadorias sem documentos fiscais somente é possível em se tratando de empresas familiares, em que o dono é quem supervisiona o que entra e o que sai, ficando o caixa aos cuidados de pessoa de sua confiança.

Porém, no caso de uma empresa como a autuada, admitindo-se a saída de mercadorias sem Notas, o Estado seria o menos prejudicado, pois perderia apenas 17%, enquanto que a empresa estaria perdendo 100%...

A Portaria nº 445/98 recomenda certas precauções a serem tomadas pelo auditor na realização de levantamento quantitativo de estoque. O art. 3º da aludida portaria recomenda:

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

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidades, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de ‘x’ quilos, caixas com ‘x’ unidades, metros, litros, etc.;

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte *vários subgrupos* ou *diversas referências*, deve-se fazer o *agrupamento* de cada item de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.” (*Os grifos são meus.*)

Destaco o inciso III. Esse inciso contempla *três situações*, estando estas conectadas pela conjunção alternativa “ou”. Isso significa que *basta o atendimento de uma delas*.

Diante da orientação dada pelo dispositivo supracitado, concluo que o critério a ser seguido pelo auditor não pode ser único, para todos os casos, seja qual for o ramo de atividade. O critério adotado no levantamento fiscal precisa ser consentâneo com a situação de cada estabelecimento. Em situações como esta, ou o levantamento fiscal é feito pelo gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da mesma natureza, ou então se aplica outro roteiro de auditoria.

Considero caracterizado um caso típico de incerteza quanto ao fato, e por conseguinte quanto a eventuais valores porventura devidos.

São nulos, portanto, os itens 5º, 6º e 7º do presente Auto, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, exime-se de sanções.

Os lançamentos dos itens 8º, 9º, 10, 11, 12, 13 e 20 também foram impugnados em conjunto: os itens 8º, 9º e 10 cuidam da falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo “ativo fixo” (imobilizado); os itens 11, 12 e 13 referem-se à falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento; e o item 20 diz respeito à falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS.

O autuado alega que não deixou de recolher a diferença de alíquotas, como também não deixou de dar entrada nas Notas Fiscais, exemplificando a Nota 5395.

Os fiscais autuantes, na informação, dizem que não identificaram na documentação anexada pela defesa a comprovação do registro das Notas Fiscais. No que tange à Nota Fiscal 5395, reconhecem que de fato se equivocaram, de modo que é indevida a parcela do item 10 no valor de R\$ 30,00, relativa a novembro de 2010.

Noto que os fiscais admitiram o erro, mas não refizeram a planilha (a planilha originária encontra-se à fl. 208). O demonstrativo do débito do item 10 deverá ser ajustado, excluindo-se a parcela relativa a novembro de 2010, no valor de R\$ 30,00. O total do imposto remanescente no item 10 passa a ser de R\$ 2.953,75.

No tocante aos demais itens (8º, 9º, 11, 12, 13 e 20), o contribuinte apenas alegou a inexistência de infração, mas não fez prova. Mantenho os lançamentos.

Foram também impugnados em conjunto os itens 14 e 15, que cuidam, respectivamente, de falta de recolhimento e de recolhimento a menos de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Os demonstrativos relativos ao item 14 encontram-se as fls. 236 a 240. Trata-se de sacolas e de embalagens para presentes. O enquadramento do fato foi feito nos arts. 371 e 125, II, “b”, c/c o art. 61 do RICMS/97. Porém tais dispositivos nada têm a ver com o fato em questão. Material de embalagem não está sujeito ao regime de substituição tributária. Infração não caracterizada. Por conseguinte, o lançamento é indevido.

Quanto ao item 15, noto que esse lançamento foi feito em conjunto com o do item 14, porém a defesa apenas questionou a questão da antecipação do imposto relativamente a embalagens, que é a matéria do item 14, e por conseguinte não foi objetivamente impugnado o item 15.

Na informação fiscal os autuantes explicaram que nesse item 15 o “recorrente” recolheu a menos o ICMS devido por antecipação nas aquisições de calçados, pois não se apercebeu de que a margem de valor adicionado foi majorada em 5% (de 43% para 48%) a partir de 1.4.11.

Mantenho o lançamento do item 15.

Foram também impugnados em conjunto os lançamentos dos itens 16, 17, 18 e 19: os itens 16 e 17 referem-se a “multa percentual” sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ao passo que o item 18 cuida da mesma “multa percentual” relativamente a aquisições de outras mercadorias provenientes de fora do Estado adquiridas com fins de comercialização, e o item 19, de multa por falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS.

O autuado alega que não cabem tais imputações, porque a empresa não deixou de recolher tributo, mas o fez como ICMS normal, não havendo descumprimento de obrigação de recolher tributo e tampouco de descumprimento de obrigação acessória. Alega que nas transferências não há incidência de ICMS, conforme jurisprudência dos tribunais.

Na informação fiscal, os autuantes observaram que o autuado submeteu ao regime normal de tributação a mercadoria travesseiro até 31.10.11, porém aquela mercadoria foi incluída no regime de substituição tributária a partir de 1.3.11, conforme art. 3º do Decreto 12.534/10. Informam que os itens 16 e 17 se referem, respectivamente, à aplicação de multa por falta de pagamento da antecipação tributária “total” do estoque de travesseiros em 1.3.11 e das entradas dessa mercadoria no período de 1.3.11 a 31.10.11 com saída posterior tributada, pois nesse lapso de tempo o autuado submeteu a mercadoria ao regime normal de tributação, creditando-se nas entradas e debitando-se nas saídas.

Quanto ao item 18, observam que ele se refere à falta de antecipação parcial em virtude de entradas de embalagens usadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação com regime normal de tributação.

Nos tocante aos itens 16, 17 e 18, é inócua a alegação da defesa de que o imposto foi pago pelo regime de apuração normal, haja vista que a legislação prevê que o imposto deveria ter sido pago por antecipação. Porém não há cobrança do imposto em duplicidade nesses casos, porque nos referidos itens não está sendo cobrado imposto, o que está sendo cobrado são multas pelo fato de não ter sido observado o devido regime de pagamento do tributo.

Quanto à alegação de não incidência do ICMS nas transferências, não é isso o que prevê a legislação em vigor.

No caso de *transferência* – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, realmente, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inquestionável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são *autônomos*. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

.....

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, da supracitada lei complementar, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

Mantenho os lançamentos dos itens 16, 17 e 18.

Quanto ao item 19, o autuado alega simplesmente que não pagou imposto a menos.

Na informação fiscal, os autuantes declararam que não identificaram na documentação anexada pela defesa a comprovação referente ao registro das Notas Fiscais, com a indicação da data em que elas foram escrituradas.

A infração não foi elidida. Mantenho a multa.

O autuado conclui sua defesa protestando que são abusivas e excessivas as multas aplicadas, nos percentuais de 60%, 70% e 100%, configurando verdadeiro abuso do poder fiscal, por ser excessivo e despropositado, de modo que tais multas caracterizam confisco, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição, corroborando com o § 3º do art. 113 do CTN.

Pleiteia a redução das multas impostas, seja pelo caráter confiscatório que elas apresentam, seja em razão do “bis in idem”, na cobrança dos juros de mora, bem como que seja afastada a Taxa Selic, pelos argumentos expostos.

Apela para a observância do art. 112 do CTN, segundo o qual as penalidades devem ser interpretadas da maneira mais favorável ao acusado.

As multas aplicadas têm previsão legal. O mesmo ocorre com os acréscimos moratórios e a adoção da chamada Taxa Selic. Não é razoável discutir no âmbito administrativo o direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR – ITENS 5º, 6º e 7º**

A presente apreciação restringir-se-á tão somente às questões atinentes às infrações 05, 06 e 07 do, como sempre, bem abalizado voto de nobre relator, que entendeu pela decretação da nulidade dos respectivos itens, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, arguindo a falta de certeza e liquidez. Os itens serão analisados conjuntamente porque essa foi a forma de impugnação escolhido pelo sujeito passivo e como também foram as infrações apreciadas pelo relator dos autos.

Peço vênica, todavia, para discordar da fundamentação adotada, em face ao levantamento de estoque feito por gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da mesma natureza ou afins, conforme foi a construção do relator.

Sublinho, no caso em análise do presente processo administrativo fiscal - PAF, a justificativa do autuado de que não adquire ou revenda mercadorias sem Nota Fiscal, não pode isoladamente sustentar-se. A arguição defensiva é ainda que o seu estabelecimento atua no segmento de varejo com expressiva variedade de mercadorias para revenda, com enorme quantidade de cadastros internos para sua identificação e que cada uma recebe uma subclassificação, o que, acredita, tenha induzido o agente fiscal a erro no proceder ao levantamento quantitativo.

Exemplifica que um mesmo modelo de blusa recebe, nos registros internos, diversos códigos, para identificar, internamente, os tamanhos P, M e G ou as diversas cores do mesmo modelo.

Argui ainda que podem ocorrer divergências entre o sistema informatizado e o estoque de mercadorias pelos motivos mais variados, seja a etiqueta que se desprende da mercadoria; o atendente da loja que gera uma nova etiqueta para ser afixada ao produto, podendo imprimir código daquele cadastrado, entre outros eventos. Isto, no entanto, conclui o autuado, não gera nenhum prejuízo para o fisco estadual, uma vez que na saída da mercadoria o ICMS será pago normalmente.

Os fiscais informam que o levantamento reflete as normas da Portaria 445/98; que confrontaram os dados dos arquivos magnéticos com os livros fiscais e notas fiscais de entradas e saídas, além dos saldos físicos constantes do Registro de Inventário.

O nobre relator dos autos, sob o juízo de que sejam razoáveis as alegações da defesa, argumenta que a questão de mercadorias similares, é “coisa séria”, já tendo atuado em processos com casos dessa ordem e está convicto que *no presente levantamento fiscal não foi observada a regra do art. 3º, III, da Portaria nº 445.98*, que recomenda *críterioso rigor* no levantamento quantitativo.

Admite que o ideal e regra geral é o levantamento por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio, no entanto, em *situações especiais*, como no caso em concreto, é preciso adotar-se um critério justo de modo a não se denunciar infração inexistente e, levantamento quantitativo de itens semelhantes teria de ser feito *por gênero*, e não *por espécies*. Argui: como pode uma empresa como a Riachuelo comprar ou vender mercadorias sem Notas? Define, enfim, que vender ou comprar mercadorias sem documentos fiscais somente é possível em se tratando de

empresas familiares, em que o dono supervisiona o que entra e o que sai e o caixa aos cuidados de pessoa de sua confiança.

Considerou a nulidade das infrações, no fundamento que houve incerteza quanto ao fato e eventuais valores porventura devidos.

Nessa seara, o meu entendimento não aponta no mesmo sentido das ideias retro referenciadas, observando, antes, que os aspectos subjetivos exemplificados nas considerações do relator: "*como pode a Riachuelo comprar ou vender mercadorias sem Notas?*" ou que "*vender ou comprar mercadorias sem documentos fiscais somente é possível em se tratando de empresas familiares*", não podem ser considerados, destacando-se a responsabilidade objetiva inerente, em regra, às violações cometidas contra a legislação tributária, prevista no art. 136 do Código Tributário Nacional - CTN, que afastou o princípio da responsabilidade subjetiva, albergado pelo Direito Penal Brasileiro.

Justamente por isso e para que também não se viole o pilar Constitucional da Presunção da Inocência, rege na exigência tributária, o princípio da verdade material, em que elementos da prova do cometimento da infração devem ser coligidos aos autos e servirem de instrumentos na defesa do autuado. O que ocorreu no processo administrativo fiscal, em debate, com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenorizadamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

O autuado, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, optou por não fazer contestações em relação às quantidades apuradas com divergências ou em relação ao preço médio consignado no levantamento fiscal.

Ademais, é o próprio relator a admitir que o ideal e regra geral, na Auditoria de Estoque, é o levantamento por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio; somente em *situações especiais* é que se deveria adotar um "critério justo" de levantamento quantitativo de itens semelhantes, *por gênero*, e não *por espécies*.

Com toda vênia, não posso concordar com o nobre relator, no sentido de que seja mais justo o levantamento de estoque *por gênero*. Muito em contrário, fora as considerações circunstanciais e pontuais, a auditoria de estoque, através de levantamento quantitativo de mercadorias, deve ser feita, em regra e prioritariamente, por espécie de mercadorias, até mesmo para fazer justiça fiscal e não consolidar preços médios, por vezes, muito divergentes e em desfavor até do próprio contribuinte. O agrupamento por itens terá que ser sempre medida excepcional, aplicável somente naquelas situações recomendadas na Portaria retro mencionada e não para corrigir procedimento equivocado deliberadamente adotado pelo contribuinte ou em face aos equívocos nos seus controles.

Quadra que o art. 824-F, RICMS-97/BA (§ 4º) estabelece que o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria, sendo vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria. Se os dados extraídos dos arquivos magnéticos, entregues pelo contribuinte, utilizados no levantamento fiscal, não refletissem a sua escrituração fiscal, mesmo após o recebimento dos demonstrativos de débito, competiria ao sujeito passivo manejar provocação, nesse sentido, com as provas do fato.

Dessa forma, o agrupamento de itens por similaridade, conforme proposto pelo relator, deve ser aplicado somente nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou quando comporte vários subgrupos ou diversas referências (art. 3º, III, Portaria 445/98). No caso em tela, ocorreu justamente o inverso. Os produtos relacionados estavam perfeitamente identificados,

através dos controles internos manejados pelo autuado, ao ponto que cada mercadoria mantém uma subclassificação específica, com a adoção de subcódigos, conforme os tamanhos ou cores das peças, o que implica melhor possibilidade na identificação de erros, seja por parte da fiscalização ou do próprio contribuinte. Por uma questão da estratégia adotada pela defesa, nenhum possível caso de equívoco do levantamento elaborado pelos fiscais foi questionado. Optou-se pela defesa genérica.

A aplicação do chamado “critério por gênero” 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 ostentem a mesma natureza, guardem entre si similaridade e não estejam marcados por denominação ou códigos que os individualizassem. Não é o que se observa no presente levantamento fiscal, quando os Auditores Fiscais tiveram o cuidado de precisar cada mercadoria com o seu código específico. O levantamento de estoques, excepcional, por gênero não pode servir de estímulo ao procedimento de equívoco ou de desacerto de seu quadro funcional, conforme relatado pelo próprio autuado, na comercialização dos seus produtos.

Considerando a dimensão do estabelecimento fiscalizado que negocia com mais de 2.000.000 de artigos cadastrados, conforme alega o autuado, eventuais registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, inclusive através do leitor ótico do ECF, perdas, trocas, furtos, são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando melhor a solução gerencial engendrada, de forma a permitir o perfeito controle de seus estoques, além de possibilitar uma correta leitura, no momento do fechamento desses estoques.

Cabível ressaltar que as omissões apuradas nos estoques do autuado não podem ser atribuídas ao trabalho desenvolvido pelo Auditor Fiscal do Estado da Bahia. Não se pode pensar na adoção de uma Auditoria de Estoques por itens semelhantes ou gênero, conforme entendeu o nobre relator, como solução do problema interno de falta de controle e melhor organização do varejista.

Em se tratando, portanto, o controle dos estoques, ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento da entrada e saída de mercadorias, não havendo quaisquer interferências da auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos as provas necessárias em favor de suas alegações, uma vez que é quem possui o domínio dos elementos de controle interno que criou.

No caso específico do ICMS, inclusive, as diferenças de estoques deveriam 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 depois fora de comércio. Observo ainda que as provas das alegadas perdas/quebras, no período da ação fiscal não foram colacionadas aos autos.

Ante o exposto, não acompanho a decisão do relator pela nulidade dos itens 5º, 6º e 7º, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, restando, em contrário, caracterizadas as exigências, respectivamente, nos valores R\$60.189,54, R\$4.492,82 e R\$1.653,39.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298627.0001/14-5**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 142.144,90**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 77.462,54, de 70% sobre R\$ 18.970,37 e de 100% sobre R\$ 45.711,99, previstas no art. 42, inciso II, “a”, “d” e “f”, inciso VII, “a” e inciso III Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de

obrigações acessórias no valor total de **R\$ 7.477,06**, previstas nos incisos IX, XI e II, “d”, c/c o § 1º, do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, conforme norma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de dezembro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO – ITENS 5º, 6º e 7º

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR – ITENS 5º, 6º e 7º