

**A. I. N°** - 279465.0007/14-3  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S/A  
**AUTUANTES** - NILDA BARRETO DE SANTANA, MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D OLIVEIRA  
SANTOS e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 07/07/2015

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0131-03/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração subsistente. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Levantamento efetuado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD, estando a mercadoria objeto da autuação submetida ao regime normal de apuração do ICMS, e não ficou comprovado nos autos o pagamento do imposto apurado no presente lançamento. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão efetuada pelas autuantes, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Infração subsistente em parte. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/03/2014, refere-se à exigência de R\$143.727,76 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2012. Valor do débito: R\$8.164,71. Multa de 60%.

Infração 02 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, fevereiro, setembro a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$20.108,96. Multa de 60%.

Infração 03 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas na Substituição Tributária, nos meses de janeiro a maio, julho a setembro e novembro de 2012. Valor do débito: R\$15.278,02. Multa de 60%.

Infração 04 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no exercício de 2012. Valor do débito: R\$98.016,54. Multa de 100%.

Infração 05 – 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2012. Valor do débito: R\$1.292,97. Multa de 100%.

Infração 06 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, 2012. Valor do débito: R\$866,56. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 77 a 101 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa apresentada e alega quanto à infração 01 que em relação ao recolhimento de ICMS para Tapetes os quais estariam em regime de Substituição Tributária e o pagamento do imposto foi efetuado no sistema normal de apuração. Ou seja, no período compreendido entre janeiro e junho de 2012 o impugnante afirma que recolheu o ICMS de Tapetes em regime de ICMS Normal, e utilizou os créditos fiscais. Ressalta que não houve falta de pagamento de tributo, muito pelo contrário, ao efetuar o pagamento do ICMS Normal em detrimento do ICMS ST, o impugnante efetuou o pagamento de valor maior conforme tabela que elaborou.

Observa que no caso em tela não houve qualquer prejuízo ao Fisco Baiano em razão de não ter ocorrido falta de recolhimento de imposto. Diz que no mês de junho de 2012 o defendente recolheu ICMS normal e se creditou. No entanto, no mencionado mês de junho de 2012 foi feito o recolhimento da ST do estoque dos tapetes até 28/06/2012 e foi pago imposto no valor de R\$ 4.052,10. Alega que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração para períodos nos quais foi efetuado o recolhimento do ICMS ST, conforme planilha que elaborou, indicando os meses de fevereiro a junho com recolhimento normal e julho a setembro de 2012, ICMS ST. Por isso, pede a **nulidade** da autuação.

Salienta que o Auto de Infração em apreço não merece prosperar considerando que a partir de 01/07/2012 o defendente passou a recolher o ICMS ST dos Tapetes. Apresenta o entendimento de que, ainda que houvesse qualquer justificativa para esta autuação, o cálculo utilizado pelo autuante está em desacordo com a realidade. Observa que o cálculo do autuante não reflete método idôneo para apurar eventual infração, e que a situação apresentada é injusta para o

Contribuinte na medida em que foi autuado por recolher ICMS normal e na autuação o cálculo utilizado é justamente o do ICMS Normal.

O defendente também contesta a multa exigida, de 60%, alegando que o próprio CONSEF já decidiu pela redução da multa, conforme Ementa que transcreveu, ACÓRDÃOS JFJ Nº 0316/01 e CJF Nº 0840/01. Também alega que, não bastasse todo o exposto, o material “Tapete” está inserido no rol da construção civil e, por isso, está fora do regime da Substituição Tributária conforme Decisão Normativa CAT nº 6/2009 cujo trecho transcreveu.

Nesta linha de raciocínio, afirma que o Tapete utilizado nas dependências do estabelecimento autuado é aquele inserido na lista dos materiais de construção e a ele não se aplica o pagamento do tributo em regime de Substituição Tributária. Assegura que, sob qualquer ângulo que se observe a presente autuação, perceber-se-á que o Auto de Infração está em total desacordo com a legislação vigente, bem como com as operações praticadas pelo Impugnante.

Infração 02: Alega que este item também não merece prosperar na medida em que não deixou de recolher imposto. Informa que, no desempenho de suas atividades, revende produtos de ótica, cujo ICMS é tributado normalmente na alíquota de 17%, e efetuou seu recolhimento pelo regime de Substituição Tributária. Diz que a multa aplicada tem como fundamento o equívoco no regime de recolhimento do ICMS.

O autuado afirma que não deixou de recolher o imposto, não resultando em prejuízo ao erário público, sendo injusta a multa aplicada no auto de infração guerreado. Que o fato de ter ocorrido divergência quanto à forma de apuração normal/substituição tributária é, na verdade, esperado, tendo em vista a já noticiada diversidade de operações realizadas pelo impugnante.

Apresenta o entendimento de que, se a obrigação era de pagar tributo devido, e o pagamento é feito dentro do vencimento, em valor maior, não cabe a aplicação de multa fiscal punitiva. Que a própria legislação do Estado da Bahia, que rege o processo administrativo, RPAF/BA, Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, prevê nos artigos 158 e 159, a possibilidade de cancelamento da multa quando não ocorrer fraude, simulação ou dolo.

Entende que na presente autuação, diante do incontroverso recolhimento do tributo, além de ser injusta aplicação de multa a título de penalidade, esta foi exigida em valor inaceitável, excessivo e despropositado configurando-se verdadeiro abuso do poder fiscal.

Infração 03: Alega que esta infração não merece subsistir uma vez que não houve recolhimento a menos da Substituição Tributária para calçados, travesseiros e tapetes. Quanto ao pagamento do ICMS referente a calçados, alega que no período de 2011 até março de 2012 a MVA era de 48% e foi efetuado o recolhimento do imposto utilizando a referida MVA. A partir de abril de 2012 a MVA de calçados passou a ser 48,43%. Entretanto, o autuante está cobrando a MVA de 48,43% para todo o período. Afirma que a autuação pertinente ao recolhimento de imposto e aplicação de MVA aos calçados é totalmente injusta e deverá ser cancelada.

Em relação ao pagamento do ICMS referente a travesseiros, diz que a MVA utilizada é aquela prevista em lei, ou seja, 94,60% para todo o período fiscalizado. (Doc. 05). Assegura que não houve qualquer infração ou divergência praticada relativa à MVA de Travesseiros.

Sobre o pagamento do ICMS referente a tapetes, o defendente informa que utilizou MVA de 57,98% enquanto o correto seria a MVA de 63,28%. Apresenta o entendimento de que, ainda que tenha ocorrido divergência entre as margens (de 57,98% para 63,28%) não parece correto autuar pelo valor total e aplicar multa abusiva de 60%.

Diz que as autuantes poderiam ter exigido a diferença de valor e não pelo valor total, como se o impugnante não houvesse recolhido qualquer tributo. Assegura que não houve falta de pagamento de tributo e o Auto de Infração deverá ser cancelado, tornando-se inexistente o crédito dele decorrente.

Também apresenta o entendimento de que, ainda que fosse possível discutir o recolhimento do tributo seria necessário discutir primeiramente as operações de transferências realizadas entre filiais do mesmo contribuinte. Sob esse aspecto diz que é preciso constatar que o entendimento dos nossos Tribunais Superiores é no sentido de que não incide ICMS na transferência interestadual de mercadoria da mesma empresa.

Ressalta que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou comunicação, ou seja, o ICMS tem por hipótese de incidência, conforme o art. 155, inciso II da Constituição Federal, a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, conforme transcreve, reproduzindo também, decisão do Supremo Tribunal Federal nos seguintes julgados AI 618947 AgR e AI 693714 AgR.

Diz que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem seguido a orientação do STF e também não vem admitindo a cobrança em questão, tendo, inclusive, editado a Súmula nº 166 consolidando a sua posição sobre o tema. Informa que em 2010, o STJ reiterou tal entendimento ao apreciar o Recurso Especial Repetitivo nº 1125133/SP, o que obriga este Tribunal a decidir todos os casos idênticos da mesma forma do quanto restou decidido no Recurso Especial Repetitivo em referência.

Ressalta 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. Que outro argumento utilizado pelos Estados para afastar a não incidência de ICMS seria no sentido de que a Súmula 166 não se aplicaria às transferências interestaduais haja vista que a Filial poderá ser considerada “estabelecimento autônomo” para fins de apuração e recolhimento do ICMS.

Não obstante os argumentos das Fazendas Estaduais, diz que 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.

Afirma que no caso em tela, é preciso considerar que o impugnante recolheu o tributo, no entanto, ainda que se desconsiderasse este fato, não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS na transferência entre (Filial Natal - Filial Salvador) na medida em que é pacífica a determinação dos nossos Tribunais Superiores de que não há circulação de mercadoria, no sentido mercantil, que dê ensejo à hipótese de incidência de ICMS. Conclui afirmando que o Auto de Infração deverá ser julgado nulo.

Infrações 04, 05 e 06: O defendente alega que atua formal e regularmente e não adquire nem revende mercadorias sem nota fiscal. Que se deve considerar que a comercialização de expressiva variedade de produtos ocasiona uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destes produtos, ou seja, cada produto adquirido para a revenda no varejo adquire uma subclassificação adotada pela Impugnante para gerir de forma mais eficaz a venda direta ao consumidor.

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

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

Exemplifica situação que ocorre no dia a dia da sua atividade varejista: “Quando na loja da Impugnante, no momento de efetivação de uma venda, a etiqueta da peça se desprende da mercadoria o atendente da loja, gera uma nova etiqueta para ser afixada ao produto. Nesse momento, o atendente pode imprimir código diverso daquele que está no cadastro, porém semelhante ao mesmo em relação à descrição e preço.

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

O defendente ressalta que cumpre com suas obrigações legais e que não efetua vendas sem documentos fiscais haja vista que atua com emissores de cupom fiscal – ECFs devidamente autorizados e lacrados. Que neste caso, não há nenhuma possibilidade de ocorrer uma venda sem documento fiscal. Salienta que o documento fiscal faz parte da forma de pagamento, seja no cartão próprio ou no cartão de terceiros, e o sistema da Empresa Impugnante não aceita o pagamento sem o respectivo documento fiscal que o gerou. Que não há possibilidade de entrada ou saída de mercadoria sem nota fiscal, salvo se houver furto na loja Impugnante e ainda que fosse caso de furto, tal fato seria identificado através de inventário físico das mercadorias, o que ocorre anualmente.

Informa que, para cada mercadoria em que houve uma troca de código na hora da venda, ocasionada pela perda da etiqueta original, o Impugnante gera o que parece ser uma omissão de entrada e/ou de saída, pois ao apurar seu estoque esta mercadoria que teve sua etiqueta trocada, não possuirá registro, como se a mesma tivesse entrado no estoque sem apontamento fiscal. Desse modo, o impugnante acabou sendo indevidamente autuado por suposta omissão de entrada e saída e aplicação de multa.

Apresenta o entendimento de que, para que a autuação fosse consistente, deveria 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 assim se afirmar se houve realmente omissão de saída de determinado produto. Por qualquer ângulo que se analise a lavratura do Auto de Infração, diz que este carece de integridade formal pela maneira com que foi realizada a apuração, devendo ser anulado.

Em relação às multas aplicadas, em percentuais de 60% e 100% alega que devem ser afastadas por serem manifestamente abusivas e excessivas. Afirma que no caso em apreço não há que se falar em Autuação na medida em que a não deixou de recolher tributo nem cometeu ato em desacordo com nosso ordenamento jurídico. Diz que o CONSEF já proferiu decisões consolidando o entendimento no sentido de reduzir a multa aplicada quando não houver prejuízo ao erário público e quando a infração for praticada sem dolo ou fraude, conforme julgado que transcreveu.

Apresenta o entendimento de que, ainda que se pudesse falar em autuação, o percentual aplicado a título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, uma vez que deixou-se de ser levado em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento. Sobre o tema, reproduz ensinamento de Sacha Calmon Navarro, concluindo que não restam dúvidas de que uma multa desproporcional, além de caracterizar confisco, de tão distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter, pode causar prejuízos irreparáveis ao mesmo e à sociedade que do seu esforço de trabalho se priva.

Reproduz o art. 150, IV da Constituição Federal, e o art. 113, § 3º do CTN e diz que a legislação tributária não distingue entre a obrigação de pagar tributo daquela imposta para o pagamento de multa ou penalidade pecuniária, como se pôde constatar da análise do dispositivo do Código Tributário Nacional. Neste entendimento, as multas e penalidades também podem ser

consideradas confiscatórias, quando aplicadas por descumprimento de normas fiscais e forem exorbitantes.

Diz que o CTN determina em seu art. 112 que as penalidades deverão ser interpretadas de maneira mais favorável ao acusado. Que a multa como está sendo cobrada no caso presente, é absolutamente extorsiva, chegando a configurar verdadeiro confisco ao patrimônio do Contribuinte. Que é imprescindível que o Fisco realize profunda análise relativamente às multas confiscatórias que estão sendo cobradas, sob pena de tornar os débitos fiscais, muitas vezes, impagáveis, acarretando inclusive no fechamento de estabelecimentos dos Contribuintes. Por fim, o defendente requer:

1. seja julgada totalmente procedente a impugnação anulando-se o Auto de Infração afirmando que recolheu regularmente o ICMS, bem como não há quaisquer omissões de entradas e/ou saídas;
2. caso não seja julgada totalmente procedente a impugnação, sejam abatidos os valores devidamente recolhidos;
3. seja reduzida a multa aplicada, alegando que é totalmente abusiva e ter efeito confiscatório ao patrimônio da Impugnante.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 117 a 130 dos autos. Quanto à infração 01 reproduzem a alegação do autuado de que no período compreendido entre janeiro e junho de 2012, o impugnante recolheu o ICMS sobre tapetes em regime normal de apuração do ICMS, ou seja, recolheu o imposto e se creditou. Que não houve falta de pagamento de tributo, tendo em vista que, ao efetuar o pagamento do ICMS normal em detrimento do ICMS ST, o defendente efetuou o pagamento de valor maior, conforme tabela elaborada à fl. 118. Também reproduzem a alegação defensiva de que a partir de junho de 2012 foi efetuado o recolhimento da substituição tributária do estoque dos tapetes até 28/06/2012, sendo recolhido o imposto no valor de R\$4.050,10. Salientam que de acordo com a legislação baiana do ICMS, a mercadoria tapete (NCM 5703 e 5704) foi inserida no regime de substituição tributária através do Protocolo nº 104/09, Cláusula primeira, itens 28 e 29 do Anexo Único, estando a mercadoria sujeita ao pagamento do imposto por substituição tributária, quando proveniente de Estado signatário ou antecipação tributária, quando proveniente dos demais Estados, conforme art. 353, inciso II, item 40.1 do RICMS-BA/97. Dizem que o imposto devido até o final da cadeia tributária deve ser recolhido por substituição ou antecipação tributária. Transcrevem os dispositivos da legislação tributária citados na informação fiscal e dizem que este item da autuação trata da utilização de crédito fiscal e não falta de recolhimento do imposto, como argumentou o defendente.

Infração 02: Esclarecem que os produtos de ótica não se encontram mais sob o regime de substituição tributária, desde 01/03/2008, conforme estabelece o art. 5º, inciso II do Decreto Estadual nº 10.710/2007, ou seja, foi revogado pelo mencionado Decreto o item 31 do inciso II do caput do art. 353 do RICMS-BA/97. Afirmando que a fiscalização agiu corretamente ao considerar infração à legislação tributária a venda de produtos de ótica sem tributação durante o exercício de 2012. Acrescentam que, se feito pelo regime normal de apuração, o recolhimento do imposto teria sido bem maior, considerando que as margens de lucro dos produtos de ótica, praticadas pelo defendente, ficam em torno de 200%, enquanto a MVA praticada pelo Estado até fevereiro de 2008 era de 70%.

Sobre a alegação do autuado de que não houve falta de recolhimento do tributo, destacam que a forma de tributação do produto é determinado pelo ente tributante, não cabendo ao contribuinte modificar a situação tributária do mesmo. Se houve recolhimento de forma incorreta, entende que o contribuinte deve solicitar restituição do valor pago, não podendo o Fisco convalidar o erro do contribuinte.

Infração 03: Informam que este item da autuação trata exclusivamente de calçados, e as autuantes acatam as alegações defensivas, já que, de fato, a MVA de calçados era de 48% até março de 2012,

tendo passado para 48,43% a partir de 01/04/2012, conforme Decreto 13.780/2012, novo RICMS-BA. Dessa forma, informam que foram retificados os valores lançados nos meses de janeiro a março de 2012, conforme resumo que foi elaborado à fl. 123.

Quanto ao restante da infração, esclarecem que o recolhimento efetuado a menos, identificado pelas autuantes não veio necessariamente da aplicação incorreta de MVAs pelo contribuinte, mas do confronto entre o total devido como antecipação tributária do ICMS e o total efetivamente pago pelo autuado. Informam os procedimentos adotados pela fiscalização e dizem que o defendente deve apontar em qual item o valor do imposto foi lançado a maior.

Infração 04: Apresentam uma síntese das alegações defensivas e exemplificam situação que ocorre no dia a dia na atividade varejista desenvolvida pelo impugnante. Esclarecem que esta infração está respaldada na Portaria nº 445/98 e nos dados constantes nas Notas Fiscais Eletrônicas, confrontados com os dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa, e a base de cálculo do imposto exigido foi apurado com base no art. 60, inciso II do RICMS-BA/97.

Também esclarecem que o levantamento do estoque levou em consideração os inventários de mercadorias de dezembro de 2011 (inicial) e dezembro de 2012 (final). Que após a validação das informações constantes nos livros fiscais da empresa com os dados constantes nas notas fiscais de entrada e de saída, bem como dos elementos constantes do Inventário, foi realizado o levantamento quantitativo de estoque.

Informam a metodologia de apuração adotada no levantamento quantitativo e dizem que todas as mercadorias elencadas contêm código, descrição, tipo de unidade, quantidades de entrada e de saída, estoque inicial, estoque final, preço médio e apresentam, para cada tipo codificado, a omissão de saída ou de entrada com a respectiva base de cálculo.

Apresentam o entendimento de que, para o Fisco é irrelevante se as omissões de saídas decorreram de perda, furto ou descontrole do estoque (troca de etiqueta). O fato é que o ICMS incide sobre as saídas de mercadorias, independentemente do resultado financeiro obtido com a operação, conforme art. 1º, § 3º, inciso VII do RICMS-BA/97.

Também entendem que, se a contagem física do estoque constatou que houve perda ou furto de mercadorias, o defendente deveria ter regularizado a situação fiscal através do estorno de crédito, conforme determina o art. 100 do RICMS-BA/97. Dizem que não há, por parte do defendente, qualquer comprovação de incorreção do valor, na quantidade ou na unidade de qualquer mercadoria que conste do levantamento de estoque. Consideram sem validade os argumentos apresentados na impugnação.

Infração 05: Dizem que não foi anexada qualquer prova ou documento que contradissesse o lançamento, por isso, pedem a procedência integral deste item da autuação fiscal.

Infração 06: Ressaltam que o defendente não apresentou qualquer argumento específico para este item. Como não foi anexada prova ou documento que contradissesse o lançamento, pedem a manutenção integral da autuação fiscal.

Em seguida, as autuantes contestam as alegações defensivas quanto às multas aplicadas, dizendo que as multas atribuídas a cada infração são determinadas por lei. Que não compete aos autuantes, nem ao Conselho de Fazenda, a análise da constitucionalidade das mesmas. Citam o art. 167, inciso I do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Finalizam pedindo a procedência deste Auto de Infração, afirmando que inexistem reparos a fazer no presente lançamento, salvo quanto à infração 03.

Intimado da informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 139 a 149. Quanto à primeira infração, afirma que no dia-a-dia de sua atividade no varejo de artigos de vestuários, realiza trocas de mercadoria, pois, diversos clientes da loja compram peças, e depois voltam à loja para trocar por outra de numeração maior/menor, ou cor diferente do original, modelo etc. Após a realização da troca, o cliente sai da loja com o artigo adequado a seus anseios e a peça que foi

devolvida, dá entrada novamente ao estoque. Quando a troca realizada é de um calçado, este ao voltar para o estoque, será vendido novamente para outro cliente, e o crédito de ICMS gerado pela venda será utilizado no recolhimento do impugnante.

Entende que negar ao contribuinte o crédito do ICMS destacado na notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, caracterizando afronta à Constituição da República. Diz que as mercadorias objeto desta infração são mercadorias como óculos entre outros acessórios, portanto, sujeitas à Substituição Tributária, tendo sido efetuado o recolhimento do imposto na modalidade ICMS ST.

Frisa que as saídas dessas mercadorias são tributadas, mas não pelo regime normal de apuração, mas pelo regime de substituição tributária. Entende que o fato de ter recolhido o ICMS pelo regime normal de apuração, ao invés de ter realizado pelo regime de substituição tributária, resultou em pagamento a maior. Diz que no caso em tela, é preciso considerar que o impugnante recolheu o tributo. Não deixou de cumprir com suas obrigações tributárias e por isso, a infração 02 deve ser julgada nula.

Quanto às infrações 03, 04 e 05 o defendente afirma que jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, seja nas entradas, seja nas saídas. Diz que é inquestionável que toda empresa varejista enfrenta problemas de ordem operacional, os quais eventualmente, causam distorções em seu registro de estoque, não significando dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas e que o imposto devido não é recolhido.

Ressalta que existem diversas particularidades que são inerentes aos estoques de contribuintes que atuam no varejo de grande porte que afastariam a possibilidade de implementar auditorias eletrônicas estritamente algébricas e cem por cento funcionais. Informa que na atividade varejista comercializa artigos do vestuário e acessórios como bolsas, bijuterias, artigos de cama, mesa e banho, sendo gerada uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destas mercadorias. Assim, cada produto adquirido para revenda no varejo adquire uma subclassificação adotada pela empresa para gerir de forma mais eficaz a venda direta ao consumidor. Dessa forma, determinado modelo de calça pode receber nos registros internos da empresa diversos códigos cadastrados, utilizados para identificar internamente a existência desta mesma camisa em tamanhos distintos e diversas cores que o modelo possui.

Diz que algumas distorções nos estoques do impugnante, que perante o Fisco dão falsos indícios de que são omissões nos registros de entrada e de saída das mercadorias. Salienta que este cadastro interno obedece a certos critérios estabelecidos pela própria empresa gera uma infinidade de registros de artigos cadastrados, considerando para tanto, todas as variantes que determinados produtos podem contemplar: como diversos tamanhos e cores.

Afirma que grande parte da inconsistência ocasionada pela troca do código é que gerou diretamente para a fiscalização uma distorção nos valores dos estoques e uma duplicidade de autuação, pois para cada mercadoria em que houve uma troca de código, ocasionada pela perda da etiqueta original, a empresa gera relativamente uma omissão de saída, pois ao contar seu estoque aquela mercadoria que teve sua etiqueta trocada não estará mais disponível como se a mesma tivesse sido vendida.

Entende que a apuração consistente deveria averiguar não só os códigos das mercadorias, mas um relatório por produto com a mesma descrição, verificando assim o saldo de cada um deles, podendo dessa forma afirmar que se houve omissão de entrada ou omissão de saída de determinado produto. Diz que o levantamento fiscal, como foi realizado, consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é lógico, se tratando de um levantamento baseado em premissas falhas que geram descuidadas conclusões.

Alega que esta diferença só existe nos arquivos eletrônicos e não se materializa, porque a quantidade de mercadoria que deu entrada no estoque foi registrada, e toda a mercadoria que



circulou no varejo, ou seja, saiu e gerou a fonte de custeio para o recolhimento do ICMS, foi integralmente recolhida. Assegura que de qualquer ponte que se observe, perceber-se-á que o impugnante não deixou de cumprir com suas obrigações tributárias e por isso, a infração 03 é nula.

Salienta que a infração 06 foi apontada em face de o impugnante ter aplicado de forma equivocada as MVAs no recolhimento do ICMS referente à substituição tributária de calçados, tapetes e travesseiros. Lembra que a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor adicionado estabelecida em Convênio ou Protocolo. Afirmar que não deixou de cumprir com suas obrigações tributárias e por isso, a infração 06 deve ser julgada nula.

O defendente contesta os esclarecimentos fiscais, afirmando que esses argumentos não serviram ao propósito pelo qual se fizeram necessários. Não sendo admitida a matéria de mérito, em relação aos acréscimos, requer seja reduzida a multa imposta.

Em nova informação fiscal às fls. 155/156, as autuantes dizem que em relação às alterações realizadas na infração 03, o defendente não apresentou qualquer argumento questionando o levantamento fiscal, apenas repetiu a alegação referente ao uso correto das MVAs aplicadas para o cálculo da antecipação tributária.

Sobre a infração 02, dizem que o defendente reiterou o seu desconhecimento de que os produtos de ótica já não eram sujeitos ao regime de substituição tributária no exercício de 2012.

Em relação às demais infrações, principalmente aquelas que tratam de levantamento quantitativo de estoque, afirmam que o defendente não apresentou qualquer novidade. Repete a alegação de que o comércio varejista enfrenta problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, causam distorções em seu registro de estoque. Informam que esses argumentos defensivos já foram combatidos na primeira informação fiscal.

Finalizam informando que não há reparos a fazer no presente lançamento, exceto quanto à infração 03, pelo que solicitam que seja julgado procedente o presente Auto de Infração.

Às fls. 159/160 esta Junta de Julgamento fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que as autuantes:

1. Intimassem o autuado a apresentar comprovação por meio de notas e escrituração fiscais, das perdas referentes às mercadorias objeto do levantamento fiscal. Se comprovado, que fosse realizado o necessário ajuste computando as perdas comprovadas.
2. Também solicitasse que o defendente comprovasse a alegação defensiva referente à troca de etiquetas.
3. Quanto ao argumento defensivo de que uma mercadoria pode receber nos registros internos diversos códigos cadastrados, intimasse o autuado a comprovar a alegação defensiva em relação às mercadorias que, embora sejam iguais, foram movimentadas com códigos diferentes durante o período fiscalizado.
4. Se apresentadas as comprovações solicitadas, que fosse refeito o levantamento quantitativo de estoques com o agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins, tendo em vista a determinação do inciso III do art. 3º da Portaria 445/98.
5. Se necessário, que fosse solicitado novo arquivo magnético retificado, com base nos dados constantes nos documentos fiscais.
6. Se apresentado novo arquivo magnético, após os testes de consistências, retificasse as quantidades das mercadorias consignadas incorretamente no levantamento fiscal, elaborando novos demonstrativos.

7. Quanto aos estoques, considerasse as quantidades, constantes no livro Registro de Inventário apresentado à época da fiscalização.
8. Confrontasse os dados apresentados pelo defendente com o levantamento fiscal, de acordo com os documentos originais do autuado;
9. Incluísse as quantidades consignadas nas notas fiscais, ainda não consideradas;
10. Retificasse as quantidades consignadas incorretamente no levantamento fiscal, elaborando novos demonstrativos, inclusive, de débito.

Também foi solicitado que a repartição fiscal intimasse o defendente quanto ao resultado da diligência fiscal, fornecendo-lhe no ato da intimação cópias do encaminhamento de diligência, da informação fiscal e demais elementos que fossem acostados aos autos pelas autuantes, com a indicação do prazo de dez dias para se manifestar, querendo.

O defendente foi intimado na forma solicitada e apresentou petição às fls. 166/167, informando que não tem outras provas a apresentar no sentido de corroborar com sua tese de defesa. Reiterou todas as alegações apresentadas na impugnação.

As autuantes informaram à fl. 177 que o defendente foi intimado e não argüiu nem acrescentou fato novo ou anexou quaisquer documentos, conforme consta nas fls. 166/167.

#### **VOTO**

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada e acostados aos autos os demonstrativos e documentos fiscais que deram origem à exigência fiscal.

O defendente alegou que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração para períodos nos quais foi efetuado o recolhimento do ICMS ST, conforme planilha que elaborou. Também afirmou que não deixou de cumprir com suas obrigações tributárias, e requereu a nulidade da autuação fiscal. Como se trata de alegações relacionadas ao mérito, tais alegações serão analisadas neste voto quando avaliado o mérito da autuação fiscal.

Constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2012.

Conforme previsto no art. 97, inciso, IV, alínea “b” do RICMS/97, “é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária”.

O defendente alegou que em relação ao recolhimento de ICMS para tapetes os quais estariam em regime de Substituição Tributária, e o pagamento do imposto foi efetuado no sistema normal de apuração. Ou seja, no período compreendido entre janeiro e junho de 2012 o impugnante afirma que recolheu o ICMS de Tapetes em regime de ICMS Normal e utilizou os créditos fiscais. Ressalta que não houve falta de pagamento de tributo, muito pelo contrário, efetuou o pagamento do ICMS Normal em detrimento do ICMS ST. No mês de junho de 2012 foi feito o recolhimento da ST do estoque dos tapetes até 28/06/2012 e foi pago imposto no valor de R\$ 4.052,10. A partir de 01/07/2012 o defendente afirma que passou a recolher o ICMS ST dos tapetes.

O defendente salienta que não houve falta de pagamento de tributo, tendo em vista que, ao efetuar o pagamento do ICMS normal em detrimento do ICMS ST, o defendente efetuou o pagamento de valor maior, conforme tabela elaborada à fl. 118.

As autuantes reproduzem os artigos 96, 353 e 356 do RICMS-BA/97 Cláusula primeira do Protocolo ICMS 104/2009, concluindo que este item da autuação trata de utilização indevida de crédito fiscal e não de falta de recolhimento do imposto, como argumentou o defendente.

A legislação prevê aplicação de multa ao contribuinte que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores (o que justifica o sistema de crédito e débito), sendo dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96. Neste caso, a legislação prevê a aplicação da referida multa, o que não ficou configurado nos autos.

Os demonstrativos elaborados pelas autuantes comprovam que foi efetuado levantamento do crédito indevido referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes em Acordo Interestadual.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defendente afirmou que no dia-a-dia de sua atividade no varejo de artigos de vestuários, realiza trocas de mercadoria, pois, diversos clientes da loja compram peças, e depois voltam à loja para trocar por outra de numeração maior/menor, ou cor diferente do original, modelo etc. Após a realização da troca, o cliente sai da loja com o artigo adequado a seus anseios e a peça que foi devolvida, dá entrada novamente ao estoque. Quanto a troca realizada é de um calçado, este ao voltar para o estoque, será vendido novamente para outro cliente, e o crédito de ICMS gerado pela venda será utilizado no recolhimento do impugnante.

Sobre esta alegação, observo que o art. 356 do RICMS/97, estabelece: “Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”.

Considerando a atividade desenvolvida pelo autuado de comércio varejista, a saída de mercadorias enquadradas na substituição tributária é feita sem destaque do ICMS. Neste caso, a hipótese de aproveitamento de crédito em relação à mercadoria devolvida é improvável, existindo apenas a possibilidade de ter ocorrido uma saída de uma mercadoria enquadrada na substituição tributária com destaque indevido do ICMS no documento fiscal, o que se justificaria, por se tratar de erro na emissão do documento fiscal, um lançamento na escrita fiscal a título de “outros créditos”.

Por outro lado, na hipótese de o imposto ter sido recolhido por antecipação pelo próprio contribuinte, havendo devolução ou desfazimento do negócio, o ressarcimento do imposto antecipado, quando cabível, será feito mediante pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (§ 2º do art. 368 do RICMS-BA/97).

Conforme estabelece o art. 97, inciso IV, alínea “b” do RICMS-BA/97, vigente à época, é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.

Dessa forma, concluo pela subsistência deste item do presente lançamento, haja vista que, em relação às mercadorias enquadradas na Substituição Tributária, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas

subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

**Infração 02:** Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, fevereiro, setembro a dezembro de 2012.

O autuado alegou que, no desempenho de suas atividades, revende produtos de ótica, cujo ICMS é tributado normalmente na alíquota de 17%, e efetuou seu recolhimento pelo regime de Substituição Tributária. Que o fato de ter ocorrido divergência quanto à forma de apuração normal/substituição tributária é, na verdade, esperado, tendo em vista a já noticiada diversidade de operações realizadas pelo impugnante. Diz que a própria legislação do Estado da Bahia, que rege o processo administrativo, RPAF/BA, Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, prevê nos artigos 158 e 159, a possibilidade de cancelamento da multa quando não ocorrer fraude, simulação ou dolo.

O levantamento fiscal (fls. 25 a 31) foi efetuado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD, e as autuantes esclareceram que os produtos de ótica não se encontram mais sob o regime de substituição tributária, desde 01/03/2008, conforme estabelece o art. 5º, inciso II do Decreto Estadual nº 10.710/2007, ou seja, foi revogado pelo mencionado Decreto o item 31 do inciso II do caput do art. 353 do RICMS-BA/97. Afirmam que a fiscalização agiu corretamente ao considerar infração à legislação tributária a venda de produtos de ótica sem tributação durante o exercício de 2012.

Observe que estando a mercadoria submetida ao regime normal de apuração do ICMS, cabe ao contribuinte calcular o valor do imposto e efetuar o recolhimento na forma prevista na legislação, sendo incorreto adotar regime próprio da apuração do tributo. Neste caso, concordo com o posicionamento das autuantes de que a forma de tributação e pagamento do imposto é determinado pelo ente tributante, não cabendo ao contribuinte modificar a situação tributária da mercadoria.

Concluo pela procedência da autuação fiscal, haja vista que não ficou comprovado nos autos o pagamento do imposto apurado no presente lançamento.

**Infração 03:** Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas na Substituição Tributária, nos meses de janeiro a maio, julho a setembro e novembro de 2012.

O defendente alegou que não houve recolhimento a menos da Substituição Tributária para calçados, travesseiros e tapetes. Quanto ao pagamento do ICMS referente a calçados, alega que no período de 2011 até março de 2012 a MVA era de 48% e foi efetuado o recolhimento do imposto utilizando a referida MVA. A partir de abril de 2012 a MVA de calçados passou a ser 48,43%. Entretanto, as autuantes estão aplicando a MVA de 48,43% para todo o período.

Em relação ao pagamento do ICMS referente a travesseiros, disse que a MVA utilizada é aquela prevista em lei, ou seja, 94,60% para todo o período fiscalizado. (Doc. 05). Assegurou que não houve qualquer infração ou divergência praticada relativa à MVA de Travesseiros.

Sobre o pagamento do ICMS referente a tapetes, o defendente informou que utilizou MVA de 57,98% enquanto o correto seria o MVA de 63,28%. Apresentou o entendimento de que, ainda que tenha ocorrido divergência entre as margens (de 57,98% para 63,28%) não parece correto autuar pelo valor total e aplicar multa abusiva de 60%.

Também apresentou o entendimento de que, ainda que fosse possível discutir o recolhimento do tributo seria necessário discutir primeiramente a operação de transferências realizadas entre filiais do mesmo contribuinte.

As autuantes acatam as alegações defensivas, em relação à MVA de calçados que era de 48% até março de 2012, tendo passado para 48,43% a partir de 01/04/2012, conforme Decreto 13.780/2012, novo RICMS-BA. Informaram que foram retificados os valores lançados nos meses de janeiro a março de 2012, conforme resumo que foi elaborado à fl. 123.

Quanto ao restante da infração, esclareceram que o recolhimento efetuado a menos, identificado no levantamento fiscal, não veio necessariamente da aplicação incorreta de MVAs pelo contribuinte, mas do confronto entre o total devido como antecipação tributária do ICMS e o total efetivamente pago pelo autuado.

O defendente foi intimado e tomou conhecimento da informação fiscal mas não apresentou novos elementos que implicassem mudança no levantamento fiscal, tendo informado que contesta os esclarecimentos fiscais, afirmando que esses argumentos não serviram ao propósito pelo qual se fizeram necessários.

Sobre as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, essas operações se referem às saídas de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular. Ou seja, no caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. O defendente discorda desse posicionamento, entretanto, a teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Acato o resultado da revisão fiscal efetuada pelas autuantes, considerando que o defendente não apresentou novos elementos, concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento, no valor total de R\$15.065,56, em decorrência da redução dos valores exigidos nos meses de janeiro a março de 2012, conforme demonstrativo das autuantes à fl. 123.

As infrações 04, 05 e 06 serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam da mesma matéria, levantamento quantitativo de estoques.

**Infração 04:** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no exercício de 2012.

**Infração 05:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2012.

**Infração 06:** Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, 2012.

O defendente alegou que atua formal e regularmente e não adquire nem revende mercadorias sem nota fiscal. Que se deve considerar que a comercialização de expressiva variedade de produtos ocasiona uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destes

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

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

Para cada mercadoria em que houve uma troca de código na hora da venda, ocasionada pela perda da etiqueta original, o impugnante gera o que parece ser uma omissão de entrada e/ou de saída, pois ao apurar seu estoque esta mercadoria que teve sua etiqueta trocada, não possuirá registro.

Na informação fiscal as autuantes dizem que na contagem física do estoque foi constatado que houve perda ou furto de mercadorias, e o defendente deveria ter regularizado a situação fiscal através do estorno de crédito, conforme determina o art. 100 do RICMS-BA/97. Que é irrelevante se as omissões de saídas decorreram de perda, furto ou descontrole do estoque (troca de etiqueta).

Considerando as alegações apresentadas pelo defendente, esta Junta de Julgamento fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que as autuantes intimassem o autuado a apresentar comprovação por meio de notas e escrituração fiscais, das perdas referentes às mercadorias objeto do levantamento fiscal. Se comprovado, que fosse realizado o necessário ajuste computando as perdas comprovadas. Também solicitasse que o defendente comprovasse a alegação defensiva referente à troca de etiquetas. Quanto ao argumento defensivo de que uma mercadoria pode receber nos registros internos diversos códigos cadastrados, intimasse o autuado a comprovar a alegação defensiva em relação às mercadorias que, embora sejam iguais, foram movimentadas com códigos diferentes durante o período fiscalizado.

O defendente foi intimado na forma solicitada e apresentou petição às fls. 166/167, informando que não dispõe de outras provas a apresentar no sentido de corroborar com sua tese de defesa e reiterou todas as alegações apresentadas na impugnação. Neste caso, não houve como apurar a veracidade das alegações defensivas, haja vista que a falta de exibição dos documentos solicitados não permitiu fazer os ajustes alegados pelo autuado.

Vale salientar que o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu as infrações, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.

Acato as conclusões apresentadas pelas autuantes no levantamento fiscal e concluo pela procedência dos itens 04 a 06 do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas (infração 04).
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 05), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.

- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi (Infração 06), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

O defendente contestou as multas exigidas, alegando que o próprio CONSEF já decidiu pela redução da multa aplicada quando não houver prejuízo ao erário público e quando a infração for praticada sem dolo ou fraude.

Sobre esta alegação, observo que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE	8.164,71
02	PROCEDENTE	20.108,96
03	PROCEDENTE EM PARTE	15.065,56
04	PROCEDENTE	98.016,54
05	PROCEDENTE	1.292,97
06	PROCEDENTE	866,56
<b>TOTAL</b>	-	<b>143.515,30</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0007/14-3**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$143.515,30**, acrescido das multas de 60% sobre R\$44.205,79 e de 100% sobre R\$99.309,51, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “d”; VII, “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA