

A. I. Nº - 129712.0002/15-0  
AUTUADO - LOJAS RENNER S.A.  
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18.05.2016

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0007-06/16**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) DIFERENÇAS DE SAÍDAS E DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, sobre as operações de saídas. Tal constatação é comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal e sem recolhimento do imposto; **b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA; c) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio autuado, apurado em função do valor acrescido. Razões de defesa não elidem as acusações fiscais. Itens subsistentes. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM SAÍDA TRIBUTADA NORMAL. MULTA. PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO.** Exigência não impugnada. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DO ATIVO FIXO; b) MERCADORIA DESTINADA AO CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Razões de defesa não elidem as infrações. **4. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Itens não impugnados, quanto ao mérito. **5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Fato comprovado. Razões de defesa insuficientes para elidir a infração. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Acolhida a preliminar de decadência, inerente à parte das infrações 6, 7 e 8, conforme art. 150, § 4º do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/05/2015, exige o débito de R\$72.118,88, em razão da constatação de nove irregularidades, a saber:

Infração 1. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$18.518,84, acrescido da multa de 100%, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias

em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, conforme demonstrativos e relatórios de auditoria de estoque em CD-R, às fls. 16 e 24 a 105 dos autos.

Infração 2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$1.771,22, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, conforme demonstrativos e relatórios de auditoria de estoque em CD-R, às fls. 16 e 107 a 111 dos autos.

Infração 3. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$3.114,50, acrescido da multa de 100%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, conforme demonstrativos e relatórios de auditoria de estoque em CD-R, às fls. 16 e 113 a 117 dos autos.

Infração 4. Multa no valor de R\$10.504,25, correspondente a 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, inerente aos meses de abril a junho, agosto, novembro e dezembro de 2010, conforme demonstrativos às fls. 16 e 119 a 240 dos autos.

Infração 5. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$1.188,04, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, julho e setembro de 2010, conforme demonstrativos às fls. 16 e 242 e 243 dos autos;

Infração 6. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$21.430,11, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a julho de 2010, conforme demonstrativos às fls. 16 e 245 a 282 dos autos;

Infração 7. Recolhimento a menor do ICMS, no valor de R\$5.822,38, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ao aplicar a alíquota de 17% na saída de produtos sujeitos à alíquota de 25%, conforme demonstrativos às fls. 16 e 284 a 294 dos autos;

Infração 8. Recolhimento a menor do ICMS, no valor de R\$8.396,84, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ao aplicar a alíquota zero na saída de produtos sujeitos à alíquota de 17%, conforme demonstrativos às fls. 16 e 296 a 318 dos autos;

Infração 9. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.372,70, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a maio e julho a dezembro de 2010, conforme demonstrativos às fls. 16 e 320 a 356 dos autos.

O autuado, em sua peça de defesa, tempestiva, às fls. 362 a 414 dos autos, preliminarmente, aduz que a diferença nas hipóteses de aplicação dos artigos 150, §4º, e 173, I, do CTN, é a existência ou não de pagamento parcial, tendo o defendente efetuado normalmente seus pagamentos do ICMS no período, paralelamente à apresentação de GIAs, condição para a aplicação do art. 150, §4º, do CTN. Sendo assim, considerando que a intimação acerca do Auto de Infração ocorreu em 16/06/2015, todos os valores apurados e recolhidos a título de ICMS foram homologados até maio de

2010, logo, estão abrangidos pela decadência as parcelas do Auto de Infração relativas as competências de janeiro a maio de 2010.

Em seguida, em relação à primeira infração, aduz tratar-se de presunção, pois, não há prova da efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, do trânsito, ou mesmo da existência das mercadorias cuja saída fora supostamente omitida. Diz que a mera discrepância no estoque, obtida do cotejo entre o livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos do SINTEGRA, pode decorrer de outros fatos que não a mera saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e recolhimento do ICMS.

Defende que, omissões de entradas e de saídas nada mais são do que uma presunção de omissão de saídas, visto que, numa hipótese, deveriam ter saído, supostamente, mais mercadorias; na outra, deveriam ter entrado mais. Porém, nas duas, está sendo cobrado ICMS sobre a omissão de saídas.

Diz ser absurda cobrança do ICMS quando a suposta omissão tenha ocorrido na entrada, uma vez que se está projetando o fato gerador do ICMS incidente sobre a futura saída das mercadorias, as quais são objeto de presumida omissão de entrada, sem se considerar que as mercadorias já geraram o respectivo ICMS quando da saída da loja. Por outro lado, no caso das mercadorias em que houve omissão de saída, propriamente dita, diz ser tal omissão também presumida, visto que o ICMS, nesse caso, está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada.

Assevera que é absolutamente impossível ter havido uma omissão de saída de mercadoria do estabelecimento da empresa (Lojas Renner S/A.), considerando a certificação de segurança. Por outro lado, diz que a cobrança sobre fato gerador projetado para o futuro, tomando-se como omissão de saída, as omissões de entrada, não se justifica, muito menos caso essa parte do Auto de Infração esteja justificada por eventual glosa de créditos decorrentes das entradas. Diz que as duas hipóteses descritas não estão comprovadas, cujo ônus da prova é do acusador.

Aduz não ser possível lavrar e manter o Auto de Infração com base na presunção de fatos, já que se demonstrou que a exigência está baseada numa presunção sobre a ocorrência de omissões de saída, o que se depreende mediante o raciocínio de que havia em estoque, segundo a SEFAZ, menos produtos do que as entradas, estoque inicial e saídas indicaram.

Defende que tais presunções não podem ser mantidas porque são ilógicas e não possuem nexo causal em relação aos fatos narrados, que nada mais são do que as diferenças de estoque, os quais não traduzem omissão de saída, pois se trata de mero cotejo entre os registros de estoque do livro e do SINTEGRA, ou, o confronto entre os volumes de circulação de mercadorias e os estoques, o que não significa que haverá, necessariamente, sua omissão de entrada ou saída, visto que a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída, podendo os estoques apresentarem variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída, a exemplo do extravio, furto, troca, perda, quebras de estoque (que compõe o custo final e que será tributado), cadastramento equivocado de mercadorias.

Assim, defende que caberia à fiscalização provar a ocorrência das omissões de saída, do que requer perícia para comprovar que se trata de divergência de estoque e não de omissão de saídas, pois é absolutamente impossível a ocorrência de venda de mercadoria sem nota fiscal, do que diz que o art. 2º do RPAF prevê a aplicação do princípio da verdade material nos procedimentos fiscalizatórios, o que não está ocorrendo no caso concreto.

Reitera seu pedido de perícia no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque (vendas a consumidor final), do que, na sua eventual negativa, diz operar a presunção de veracidade da impugnação, haja vista que a própria autoridade fiscal deverá diligenciar nesse sentido, segundo o art. 142 do RPAF/99, do que indica assistente técnico e quesitos.

Por fim, aduz ser inconstitucional e confiscatória a multa de 100% aplicada sobre o ICMS exigido.

Em relação à segunda infração, inerente à exigência da antecipação do ICMS sobre as entradas omitidas, aduz o impugnante que, hão de ser considerados os argumentos esposados no tópico

anterior, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às suas operações, este item é acessório à primeira infração.

Quanto à terceira infração, relativa à responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias remetidas sem documentação fiscal, aduz o defendente que cabe o mesmo entendimento esposado no item anterior, apenas com a diferença de que a origem da mercadoria é de terceiro ou de estabelecimento próprio da Renner, o que, na remota hipótese de subsistir a autuação, afastaria a exigência por incorreta tipificação, pois, por ser assemelhada à segunda infração, implica nova tipificação sobre a multa aplicada de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Contudo, não obstante a formulação desse pedido sucessivo, aplica-se ao presente tópico, o mesmo raciocínio empregado em relação à infração 2, ou seja, este tópico restará prejudicado se a infração 1 for afastada, à medida que sua análise é acessória àquela.

No que diz respeito às infrações 5 e 6, referentes às exigências do ICMS decorrente do diferencial de alíquota exigido sobre *transferência* interestadual de bens destinados ao ativo fixo e ao uso ou consumo, aduz o defendente não caber tais exigências, pois, por tratarem de operações de transferência, não é responsável por uma obrigação tributária de natureza principal que sequer existe, uma vez que o ICMS incide sobre “operações que envolvam a circulação de mercadorias”, ou seja, que envolvam transferência de titularidade, o que não ocorreu, pois se tratam de operações de transferência de mercadorias realizadas entre estabelecimentos da própria Renner. Cita doutrina e Súmula nº 166 do STJ, a qual estabelece que não constitui fato gerador do ICMS, no caso.

Inerente à nona infração, relativa à glosa de crédito da operação que deveria ter sido objeto de antecipação tributária na entrada das mercadorias, aduz que, apesar de a empresa não ter efetuado o recolhimento do imposto de forma antecipada das operações subsequentes, procedeu a revenda ao consumidor final com destaque e o recolhimento do ICMS. Assim, como já admitido, ao ignorar o regime de antecipação tributária, utilizou-se do crédito pela aquisição das mercadorias, como se regime normal de apuração fosse, justificando o fato que foi tomado como infracional pela fiscalização, visto que se faz necessário o reconhecimento de que o débito de ICMS foi devidamente adimplido e que, na mesma esteira, faz jus ao crédito fiscal de ICMS das aquisições. Assim, o defendente aduz que, se não completamente destituída a nona infração, requer a compensação, diretamente na escrita fiscal, entre o que foi recolhido erroneamente a título de débito sobre a operação de revenda, com o que foi, na visão da fiscalização, indevidamente apropriado a título de crédito, reduzindo-se parcialmente a exação.

Por fim, o impugnante requer que seja: suspendida a exigibilidade do crédito tributário; deferida a produção de prova pericial e desconstituído o crédito tributário, tendo em vista as razões elencadas ou sucessivamente, seja em relação: I) às infrações 1 e 2, consideradas as perdas em número igual ou inferior à margem de normalidade para esse setor, extirpando-se o correspondente ICMS exigido e ainda reconhecida a inconstitucionalidade da multa de 100% aplicada; II) à infração 3, reconhecida a atipicidade entre os fatos fiscalizados e a norma que prevê a responsabilidade solidária, reduzindo-se a multa de 100% para 60%; III) aos itens transferidos para uso e consumo e aos destinados ao ativo fixo, a partir do seu Centro de Distribuição, sejam nulificados, e IV) à infração 9, seja abatido do ICMS, exigido pela glosa de crédito fiscal, o recolhimento do débito de ICMS incidente sobre a mesma operação, do que, como prova de suas alegações, anexa documentos às fls. 416 a 737 dos autos, cujo expediente foi também anexado às fls. 740 a 1.132 do PAF.

A autuante, em sua informação fiscal, às fls. 1.136 a 1.138 dos autos, confirma o procedimento fiscal na sua totalidade, uma vez que, inicialmente, em relação à primeira infração, o fisco se baseou para a autuação nos dados contidos no Inventário (declarado no Livro e no Registro 74 do SINTEGRA) e também nos livros de Registro de Entradas, Registro de Saídas e nos demais arquivos SINTEGRA (Registro 50, 54, 75, 60M, 60R) enviados pelo contribuinte, que discriminam as operações de entradas e saídas de mercadorias com notas e cupons fiscais, cujos dados foram confrontados no decorrer dos trabalhos fiscais com a documentação fiscal e os dados contidos na memória fiscal dos equipamentos ECF (Emissor de Cupom Fiscal).

Diz que o autuado, em sua impugnação, à fl. 748 dos autos, continua no raciocínio sobre presunção e chega a conclusões errôneas, como a equação que elaborou “Se ENT+EI>SAÍDAS, haveria omissão de saídas”, o que não é verdade e só confirma o não conhecimento, por parte dos defendentes, do que é um levantamento quantitativo de estoque. Diz, ainda, que outro equívoco da defesa está na planilha a fl. 749, quando cita códigos de produtos que não constam do levantamento das omissões de 2010, de que trata este Auto de Infração. Assim, as quantidades apontadas se referem a outro Auto de Infração de nº 129712.00511-6 e não a este PAF. E que a peça de defesa continua, à fl. 750, apresentando outro demonstrativo citando produtos que não constam do levantamento das omissões do exercício autuado. Assim, a autuante diz que não há como se analisar os argumentos se os exemplos citados não pertencem a esta autuação, ou seja, as comprovações não merecem crédito.

Registra, ainda, que a autuada prossegue na sua peça de defesa tentando confundir os fatos que foram objeto de autuação recorrendo, às fls. 751 a 753 e seguintes, sobre presunção de omissão de saídas, presunção de omissão de entradas e projeção de fato gerador, sem nenhum embasamento fático e legal.

Salienta que a tentativa da autuada de descaracterizar a autuação, pedindo pela nulidade, não tem procedência, desde quando o levantamento fiscal e o consequente Auto de Infração cumpriram todas as exigências normativas e contêm todos os elementos e provas, quanto à caracterização da infração e enquadramento legal.

Ressalta que a autuada apresenta algumas justificativas que demonstram a falta de controle dos seus estoques e que só confirmam as omissões encontradas pela fiscalização no levantamento quantitativo.

Alerta que a argumentação do contribuinte de que existe “venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo,” fica anulada pelo agrupamento por espécie dos produtos que foi feito justamente para corrigir estas distorções de diferença de códigos de produtos por cor, modelo, etc., de acordo com o previsto na Portaria nº 445/98, tendo a empresa tomado conhecimento prévio deste agrupamento.

Quanto ao pedido de perícia, diz ser inteiramente descabido visto que o levantamento de estoque está totalmente embasado em arquivos SINTEGRA enviados pela empresa (validados, consistentes e conferidos pela fiscalização), em livros fiscais escriturados regularmente e notas fiscais, tendo sido observados todos passos previstos na legislação, inclusive o acompanhamento pela empresa com o envio de resultados parciais encontrados para análise antes da lavratura do Auto de Infração.

A respeito do alegado caráter confiscatório da multa de 100% aplicada à infração, a autuante aduz lhe falecer competência para analisar, restando-lhe cumprir a legislação.

Inerente à infração 2, o preposto fiscal entende que a autuada se confunde ao contesta-la, pois se cobra a antecipação tributária sobre a omissão de entradas de mercadorias da substituição tributária e não sobre as saídas omitidas, logo, não pode ser considerada como acessória em relação à primeira infração, como pretende a defesa.

Em relação à infração 3, a autuante aduziu que a cobrança é do ICMS por responsabilidade solidária sobre a omissão de registro de entradas de mercadorias da substituição tributária, logo, não se confunde com as duas primeiras infrações.

No tocante às infrações 5 e 6, a autuante sustenta que os argumentos apresentados pela autuada, inclusive a doutrina e jurisprudência citadas não correspondem ao quanto determina a legislação fiscal, a qual deve obediência, já que é contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, do que transcreve o art. 2º, IV, c/c o §1º, da Lei nº 7.014/96, como também os arts. 69, I; 111, III, e 624, II, do RICMS/97, para concluir ser irrelevante para a exigência do diferencial de alíquota o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo

titular, se tratar de operação de transferência ou de não ser passível e tributação pelo ICMS, como alega o impugnante, sendo do dever do preposto fiscal seguir e cumprir a legislação fiscal.

Referente à nona infração, a autuante defende que a alegação da autuada de que realizou saída das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com débito do imposto, não invalida o procedimento fiscal adotado, visto que houve uma redução do pagamento do ICMS nos meses em que ocorreu o lançamento indevido do crédito, causando prejuízo ao Erário.

Por fim, reafirma o procedimento fiscal, em sua totalidade.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito no valor de R\$72.118,88, relativo à nove infrações, sendo objeto de impugnação as exações 1, 2, 3, 5, 6 e 9, anteriormente descritas.

Inicialmente, acolho a preliminar de mérito de que estão abrangidos pela decadência as parcelas do Auto de Infração relativas as competências de janeiro a maio de 2010, inerentes às infrações 6, 7 e 8, por vislumbrar que, efetivamente, se tratam de recolhimento a menor do ICMS (fls. 245 a 318) e, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial, de cinco anos, se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, §4º do CTN.

Por outro lado, não havendo a antecipação do pagamento, conforme as demais exações, o Fisco não tem como conhecer a data do fato gerador e o prazo inicial da decadência será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme art. 173, I, do CTN.

Assim, deve ser excluído do lançamento de ofício os valores das infrações 6, 7 e 8 relativos aos períodos de janeiro a maio de 2010, por ter decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo, quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrido em 28/05/2015, remanescendo os valores de R\$640,96; R\$3.871,79 e R\$5.275,47, respectivamente.

Em seguida, há de se registrar que todas as exações do lançamento de ofício foram devidamente documentadas e se fundamentam em levantamentos fiscais e demonstrativos, constantes nos autos e em mídia eletrônica (CD-R), cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, consoante recibos às fls. 11 a 15 dos autos. Em consequência, verifico que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

Também, nos termos do art. 147, II, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de perícia fiscal para que se verifiquem os procedimentos da empresa, pois entendo desnecessária em vista das provas produzidas e anexadas aos autos. Há de se ressaltar que na auditoria de estoque deve se considerar as quantidades existentes nos estoques iniciais e finais, como também as quantidades constantes em todas as notas fiscais de entradas e de saídas que envolvam operações com as mercadorias, objeto do levantamento fiscal, assim, compreendidas: compras, vendas, remessas, retornos, etc. Porém, se o contribuinte não emite documentos fiscais quando das perdas/quebras, extravios, furtos, trocas, etc., de forma a documentar tais eventos e a regularizar seus estoques, não deve atribuir à constatação das omissões de saídas apuradas como decorrente de tais eventos, visto não poder comprová-los, uma vez não documentados, sendo inócua a realização de perícia ou de diligência para fatos pretéritos se não, devidamente, comprovados.

Assim, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, como também por se destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal e comercial da empresa ou a documentos em sua posse e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, como prova de sua alegação, indefiro o pedido de revisão fiscal.

No mérito, quanto à primeira infração, na qual se exige o imposto decorrente da constatação de saídas de mercadorias tributáveis sem tributação, verifico que a auditoria de estoque está fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas *por espécie de mercadorias*, identificadas por códigos, consoantes diversos demonstrativos apensados aos autos e entregues ao sujeito passivo, não tendo o contribuinte se incumbido de elidir a acusação fiscal, limitando-se, apenas, a negar a infração, sem, contudo, apontar equívocos, porventura existentes no levantamento fiscal, com documentação robusta dos fatos por ele alegados, uma vez que, troca (devolução), perdas, quebras, furtos, etc., devem ser documentados, tanto para regularização do estoque, como também para o consequente estorno de créditos fiscais correspondentes, uma vez que, nesta situação, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS.

Ressalte-se que o art. 123 do RPAF/BA assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Porém, assim não procedeu o sujeito passivo, limitando-se a tecer alegações genéricas e a apensar inúmeros documentos fiscais aos autos, sem, contudo, apontar, especificamente, a existência de equívocos na auditoria de estoque, de forma a cumprir sua incumbência de elidir a acusação fiscal de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração nos livros fiscais, ou seja, sem oferecer a tributação, conforme apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2010.

Na verdade, a auditoria fiscal ao somar, relativo a uma determinada mercadoria e período, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a *efetiva* quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado. Logo, hipoteticamente, se de dez blusas existentes no início do exercício, adquire cem novas blusas, passa-se a ter cento e dez blusas; contudo, no final do exercício, se só restam vinte blusas, inevitavelmente, saíram noventa blusas do estabelecimento, haja vista, a inexistência de documentação comprovando perdas, furtos, etc. Em seguida, a partir da apuração da quantidade das *saídas efetivas ou reais* do estabelecimento, no caso do nosso exemplo de 90 blusas, é comparada com as quantidades *das saídas com notas fiscais*, no mesmo exercício, apurando-se *as diferenças quantitativas saídas sem nota fiscal* e, conseqüentemente, sem oferecer à tributação.

Como as alegações defensivas encontram-se sem a devida comprovação documental e não tendo o sujeito passivo demonstrado a existência de qualquer equívoco cometido pelo autuante, entendo insuficientes as razões de defesa para elidir a acusação fiscal, a qual, repita-se, está fundamentada em demonstrativos onde constam números apurados na escrita do contribuinte, inclusive fornecidos pelo próprio à SEFAZ, através dos arquivos SINTEGRA (Registro nº 50, 54, 75, 60M, 60R), os quais discriminam os estoques e as operações de entradas e saídas de mercadorias com notas e cupons fiscais, cujos dados, segundo a autuante, foram confrontados com a documentação fiscal e os dados contidos na memória fiscal dos equipamentos Emissor de Cupom Fiscal, cujas diferenças, por si só, caracterizam a omissão de saídas de mercadorias sem pagamento do ICMS e não por presunção, como alega o autuado, razão de manter subsistente a infração 1.

Inerente à alegação de ser a multa aplicada de 100% confiscatória, há de se salientar que é a penalidade prevista na hipótese legal, conforme art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, ao caso concreto, falecendo de competência esta Junta de Julgamento Fiscal para análise acerca da inconstitucionalidade da legislação.

Quanto às infrações 2 e 3, resultam da constatação de diferenças *de entradas* de calçados sem documento fiscal, cuja espécie de mercadoria sujeita-se ao regime de Substituição Tributária, como apurado na auditoria de estoque no exercício de 2010 e demonstrado às fls. 107 a 111 dos autos.

Portanto, ao contrário do que diz o apelante, as exigências da antecipação tributária das operações subsequentes (infração 2), de obrigação do próprio autuado, e da responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias remetidas sem documentação fiscal (infração 3), em razão da constatação de entradas de calçados sem documentação fiscal apurada na auditoria de estoque, não se confundem e muito menos são obrigações acessórias à primeira infração, a qual se refere à omissão de saídas de diversas mercadorias, porém, não a calçados, mercadoria esta objeto da segunda e terceira infrações, por se tratarem, repise-se, de exações decorrentes da antecipação tributária, de responsabilidade da própria autuada, prevista no art. 23, II, da Lei nº 7.014/96, e da responsabilidade solidária da adquirente pelo pagamento do ICMS devido pelo fornecedor, prevista no art. 6º, IV, da citada lei, ao adquirir mercadoria sujeita a substituição tributária sem documentação fiscal, conforme apurado na auditoria de estoque às fls. 107 a 111 dos autos. Itens subsistentes.

Quanto às penalidades aplicadas às infrações, as mesmas estão corretas, sendo, respectivamente, 60% e 100%, nos termos previstos nos incisos II, “d”, e III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, não se podendo afirmar acerca da origem das mercadorias, pois entraram sem documentação fiscal, e muito menos se tratam de terceiro ou de transferência, como alega o defendente.

Quanto à infração 4, não compõe a lide, ao não ser impugnada, sendo subsistente.

No que diz respeito às infrações 5 e 6, referentes às exigências do ICMS decorrente do diferencial de alíquotas na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento, demonstradas às fls. 242 a 282 dos autos, tais exigências são devidas conforme previsto no art. 2º, IV, c/c §1º, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, sendo irrelevantes para caracterização do fato gerador: I) a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo; II) o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular; III) a validade jurídica da propriedade ou da posse do instrumento utilizado na prestação do serviço; IV) o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações; V) o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação, cuja negativa de aplicação da legislação nos falece competência, consoante determina o art. 125, III, do COTEB (Lei nº 3.956/81).

Em consequência, a alegação de que descabe as exigências nas operações de transferência, não elidem as imputações fiscais, sendo subsistente a infração 5 e parcialmente subsistente a infração 6, no valor de R\$640,96, inerente aos meses de junho e julho, após exclusão dos valores decaídos de janeiro a maio de 2010, por se tratar a exação, efetivamente, de recolhimento a menor do ICMS, como se pode comprovar às fls. 247, 249, 251 e 253 do autos.

Já as infrações 7 e 8, por não terem sido objeto de impugnação, em princípio seriam procedentes. Porém, como dito, em razão da apreciação da prejudicial de mérito de decadência das competências de janeiro a maio de 2010, remanescem nos valores de R\$3.871,79 e R\$5.275,47, respectivamente.

Por fim, quanto à nona infração, relativa à glosa de crédito da operação que deveria ter sido objeto de antecipação tributária na entrada das mercadorias, o art. 29, §4º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, veda o crédito fiscal relativo a mercadoria entrada no estabelecimento, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

Alega o sujeito passivo que, apesar de a empresa não ter efetuado o recolhimento do imposto de forma antecipada das operações subsequentes, as tributou quando das saídas, ignorando o regime da antecipação tributária e utilizando-se do crédito fiscal pela aquisição das mercadorias, como



se fosse regime normal de apuração. Registre-se que se tratam de operações diversas da infração 4, conforme se pode observar do cotejo dos relatórios de fls. 119 a 240 e 320 a 356 dos autos.

Contudo, vislumbro que o apelante não comprovou documentalmente sua alegação de tributação quando das saídas do seu estabelecimento, em que pese tal conduta, caso confirmada, ferir ao princípio constitucional da legalidade, pois não lhe cabe, ao seu talante, interpretar a legislação e alterar tais conceitos. Em decorrência, resta prejudicada a análise das demais alegações de defesa, a exemplo da compensação do indébito fiscal com o valor reclamado, até porque tal compensação teria rito processual próprio e diverso do processo administrativo fiscal, como deseja o autuado.

Do exposto, por considerar as razões de mérito de defesa insuficientes para elidir a acusação fiscal, voto **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração, no valor de R\$46.257,77, em razão da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos valores de janeiro a maio, inerentes às infrações 6, 7 e 8, as quais passam a ser, respectivamente, R\$640,96; R\$3.871,79 e R\$5.275,47, conforme o quadro abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	18.518,84	18.518,84	100%
02	PROCEDENTE	1.771,22	1.771,22	60%
03	PROCEDENTE	3.114,50	3.114,50	100%
04	RECONHECIDA	10.504,25	10.504,25	-----
05	PROCEDENTE	1.188,04	1.188,04	60%
06	PROCEDENTE EM PARTE	21.430,11	640,96	60%
07	PROCEDENTE EM PARTE	5.822,38	3.871,79	60%
08	PROCEDENTE EM PARTE	8.396,84	5.275,47	60%
09	PREJUDICADA	1.372,70	1.372,70	60%
<b>TOTAL</b>		<b>72.118,88</b>	<b>46.257,77</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129712.0002/15-0**, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$35.753,52**, acrescido das multas de 60% sobre R\$14.120,18 e 100% sobre R\$21.633,34, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” “d”, “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$10.504,25**, prevista no inciso II, “d”, c/c §1º, do art. 42 da supracitada lei, com os acréscimos moratórios, conforme disciplina a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO - JULGADORA