

**A. I. N°** - 115484.0008/15-6  
**AUTUADO** - LOJAS RENNER S.A.  
**AUTUANTE** - GISELIA RIBEIRO GUIMARÃES  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15.07.2016

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

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0031-06/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração 1 não impugnada. b) MATERIAL DE CONSUMO. Infração 2 reconhecida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO DO ESTABELECIMENTO. Infração 3 reconhecida. 3 ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Infração 4 não impugnada. 4. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infração 5 reconhecida. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. OMISSÃO DE ENTRADAS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. No caso, o lançamento ocorreu devido ao fato de que mercadorias que obrigatoriamente teriam o recolhimento efetuado por substituição tributária nas entradas. Se houve ausência dos registros destas entradas, não houve o pagamento do imposto devido por antecipação. Infração 6 procedente. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Quando se detecta uma ausência de registros de entradas, é incerta a origem, podendo vir de qualquer lugar, e ainda que fosse efetivamente provada que tais mercadorias vieram do Centro de Distribuição, em nada alteraria o lançamento, visto permanecer a obrigação tributária do destinatário em recolher o imposto devido solidariamente por substituição tributária. Infração 7 procedente. c) OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. O levantamento quantitativo de estoques é efetuado com base nas informações prestadas pelo próprio impugnante – estoque inicial, estoque final, entradas e saídas de mercadorias. Se diferenças existem por erro seja de itens, seja de quantitativos, estes devem ser apontados. Eventuais falhas de controle operacional são de responsabilidade do impugnante, não podendo este querer a inversão do ônus *probandi* quanto aos fatos alegados de perdas, trocas, etc. Se perdas aconteceram, por exemplo, tais eventos devem estar registrados em sua documentação fiscal, além das obrigações com o estorno de crédito nas entradas. Infração 8 procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

No Auto de Infração, lavrado em 30/09/2015, foi lançado ICMS e multa no valor total de R\$134.793,51 em razão das seguintes infrações à legislação tributária:

- 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, sendo lançado o valor de R\$886,92.
- 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento , sendo lançado o valor de R\$680,61 acrescido de multa de 60%.
- 3 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinada ao ativo fixo do estabelecimento. Lançado ICMS no valor de R\$972,02, acrescido da multa de 60%. II, f.
- 4 - Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, sendo lançado o valor total da multa em R\$9.525,81.
- 5 - Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota prevista na legislação nas saídas de mercadorias escrituradas, sendo lançado o valor de R\$2.833,68 acrescido da multa de 60%.
- 6 - 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 margens de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, sendo lançado o valor de R\$110,65 e multa de 60%, II, d . 31.12.2011
- 7 - Falta de recolhimento do imposto na qualidade de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros e desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, sendo lançado o valor de R\$5.482,87. acrescido da multa de 100%.
- 8 - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para calculo do imposto o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, sendo lançado o valor de R\$114.300,95 acrescido da multa de 100%.

O impugnante apresentou defesa às fls. 153/84, quando informa inicialmente o pagamento parcial do auto de infração aproveitando o programa Concilia Bahia 2015: infrações nºs 1, 2, 3, 4 e 5, e que permanece o valor impugnado das infrações nºs 6, 7 e 8.

Alega que a decadência do direito do Fisco de constituir créditos tributários há de observar, em regra, a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que prevê um prazo decadencial de cinco anos cujo termo inicial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Que a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional deve ocorrer, segundo a melhor doutrina e jurisprudência, quando o contribuinte não recolhe o tributo supostamente devido e não presta qualquer informação ao Fisco sobre a existência da obrigação tributária. O art. 150, §4º do mesmo diploma, por sua vez, é aplicado quando o contribuinte efetua pagamento antecipado do montante devido, tendo o Fisco o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador,

para homologar aquele pagamento como suficiente, ou não, para extinguir a obrigação tributária. Portanto, o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional é regra especial de decadência, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Diz que no caso concreto, é evidente que a Impugnante promoveu o pagamento do ICMS devido no período abrangido pelo Auto de Lançamento. Todavia, o fez com base em seu entendimento a respeito dos créditos do imposto que poderia ter lançado em conta-corrente fiscal. Sendo assim, não se pode falar em inexistência de qualquer pagamento a justificar a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Portanto, transcorridos cinco anos de cada pagamento realizado, há a homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-á criando *discrimen* atualmente inexistente, como se houvesse a possibilidade de haver a segregação do ICMS que incidiu sobre operações de **vendas de refrigerantes, de cervejas ou, ainda, sobre a parte que teria deixado de ser recolhida em razão do aproveitamento de um crédito de ICMS não aceito pelo Fisco.**(sic)

Que o período de fiscalização inicia em 01/01/2010 e vai até 31/12/2011, ou seja, engloba períodos de apuração cujos respectivos lançamentos tributários já não poderiam mais ser efetuados em agosto de 2010. **Sendo assim, considerando que a intimação da Impugnante acerca do Auto de Lançamento ocorreu em 30/09/2015, todos os valores apurados e recolhidos a título de ICMS foram homologados até agosto de 2010.** Por esta razão, estão abrangidos pela decadência as parcelas do Auto de Lançamento relativas as competências de janeiro a agosto de 2010, ensejando a desconstituição do Auto de Infração quanto a todas as infrações que atendam a dito aspecto temporal.

Que na INFRAÇÃO N.º 6 – ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE SAÍDAS OMITIDAS DE MERCADORIAS - o ICMS devido no Estado da Bahia, uma vez proveniente de outra unidade federativa, está sujeito, no caso das atividades comerciais da Impugnante, ao recolhimento antecipado do ICMS, antes do ingresso no Estado, conforme os dispositivos legais colacionados na peça impugnatória, do RICMS/97 (vigente à época dos fatos fiscalizados).

Que No caso, o Auto de Infração aplica o art. 10, I, “b”, da Portaria SEFAZ n.º 445/98, a qual estabelece o pagamento do ICMS devido por antecipação relativo às omissões de entrada. Considerando: (i) o regime de substituição tributária por antecipação, (ii) a verificação, segundo a Fiscalização, de ocorrência de omissão do registro de entradas, (iii) que, na prática, a omissão de registro de entradas resulta na cobrança do imposto que será devido na saída da mercadoria (operação subsequente), o Auto lançou, nos termos na alínea “b” supra transcrita, o imposto devido por antecipação, incidente à alíquota interna apenas sobre o valor acrescido, deduzido o crédito fiscal da operação.

Aduz que uma das premissas, porém, sustenta o lançamento da Infração n.º 02 - a ocorrência de omissão de registro de entrada de mercadorias. Se não houvesse omissão de registro de entradas, a antecipação tributária não seria aplicável, pois a operação comercial seria inexistente. Com isso, não de ser considerados os argumentos esposados no tópico anterior, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações da Impugnante, este item do Auto de Infração é acessório à Infração n.º 1. Que diante do exposto, repisam-se os argumentos expostos no tópico anterior, devendo a Infração de n.º 2 ser tratada como acessória em relação à de n.º 1 para fins de julgamento da presente Impugnação.

Que na INFRAÇÃO N.º 7, na mesma esteira do entendimento esposado no item anterior, a douta Fiscalização tributária aplica a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por substituição tributária, no regime de antecipação, às mercadorias que teriam, supostamente, sido adquiridas de terceiros. Na visão do Auto de Infração, se houve omissão de registro e escrituração nas entradas de mercadorias (a) adquiridas de terceiros e (b) vindas de outras unidades da federação, impõe-se o recolhimento do ICMS por responsabilidade solidária.

Aduz que a única diferenciação em relação aos demais fatos narrados até aqui, ou ainda, a diferença entre as infrações 2 e 3, repousa apenas sobre a *origem* da mercadoria, ser de terceiros

ou de estabelecimento próprio, no caso, o Centro de Distribuição das Lojas Renner localizado no interior do Estado de São Paulo. Todavia, conforme se comprova da análise dos documentos fiscais

(Notas Fiscais) e do livro de Registro de Entradas relativos ao período de apuração em questão (mês de dezembro de 2010), as mercadorias adquiridas foram remetidas pelo próprio estabelecimento das Lojas Renner localizado no interior de São Paulo.

Tal fato afasta a caracterização da infração, nos termos do Auto, por incorreta tipificação. Todavia, caso se entenda pela manutenção da cobrança do imposto que seria devido ainda que o estabelecimento remetente fosse a própria Lojas Renner, a Infração de n.º 3 deve ser assemelhada à de n.º 2, o que implica nova tipificação sobre a multa aplicada.

Que na infração de n.º 2, conforme exposto no tópico anterior, aplicou-se multa com base no art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96, no valor de 60% sobre o imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação da substituição tributária. Se, no caso concreto, ficar comprovado que as mercadorias foram fornecidas por estabelecimento das Lojas Renner, e não por um terceiro, então a infração que tipificava a existência de um terceiro fornecedor não pode ser aplicada, sobressaindo-se o mesmo dispositivo legal citado. Requer, em suma, a desconstituição da Infração n.º 03 (sic) ou, na remota hipótese de sua subsistência, a minoração da multa de 100% para 60%, nos termos do nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96.

Que na INFRAÇÃO N.º 8 – SAÍDAS OMITIDAS DE MERCADORIAS, registre-se que não há prova da efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, do trânsito, ou mesmo da existência, das mercadorias cuja saída fora supostamente omitida. 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, como será demonstrado, que não a mera saída da mercadoria sem escrituração, emissão de documento fiscal e destaque e recolhimento do ICMS. Portanto, dita discrepância não tem o condão de presumir, direta e invariavelmente, a omissão de saídas.

Com base nessa premissa, conclui-se, já no início da presente Impugnação, que a omissão de saídas decorrente da diferença na verificação de estoques é mera *presunção*, ou seja, a existência das mercadorias que teriam ingressado no estoque sem o devido registro não foi provada, mas é apenas

presumida pela douda Fiscalização. O Auto de Infração deixa, assim, de estabelecer um nexo de causalidade entre o fato incontroverso (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saída).

O fisco coloca que supostamente realizou saídas de mercadorias de seu estabelecimento *sem* a emissão de documentos fiscais e *sem* tê-las escriturado no Livro Registro de Inventário, de Entradas e de Saídas. A mercadoria teria sido, portanto, vendida sem cupom fiscal, de modo que a operação teria deixado de gerar o recolhimento do respectivo ICMS ao Estado. Tal constatação decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco confrontando os Livros Registro de Inventário, apreendidos pela Fiscalização, e o SINTEGRA (base do lançamento fiscal), do que resultaram diferenças de estoque. Isto é, as diferenças apuradas nada mais indicam do que uma discrepância entre o que foi informado no SINTEGRA e aquilo que foi escriturado no Livro Registro. Ou ainda, entre o que foi contado fisicamente nos estoques do estabelecimento e o que foi movimentado conforme o registro magnético lançado no SINTEGRA.

Afirma que presente peça está demonstrando, cabalmente, que a divergência de estoques não leva, por um critério de lógica, à omissão de saídas de mercadorias, e assim, por um critério de razoabilidade, à infração tributária propriamente dita, que é o não-recolhimento do ICMS (artigos 124, I, e 201, do RICMS/BA). Alega que existe no Auto uma construção meramente presumida dessa ligação, o que não é possível mediante (i) existência de fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio, (ii) impossibilidade de se presumirem fatos extraordinários, como

omissão de saída, quando esse evento é uma exceção ao normalmente esperado, o que poderá ser comprovado inclusive mediante perícia técnica.

E não se diga que o Auto de Infração, por individualizar as mercadorias em agrupamentos, traz prova cabal da entrada e da saída omitidas sobre tais produtos. Ter ou não ter os produtos de forma individualizada não torna a prova mais ou menos robusta, porque a presunção seguiria sendo o único fundamento do Auto de Infração, considerando que não houve prova, sob nenhuma hipótese, da ocorrência de omissões sobre as mercadorias.

Diante disso, a imputação de uma infração tributária por presunção não pode ser levada a cabo pelo Fisco, mormente no caso concreto, já que as omissões foram presumidas incorreta e illogicamente pela douda Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada.

Conforme é de conhecimento amplo, os estoques da empresa comercializadora podem apresentar variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias. Tal situação decorre, por exemplo, do extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação.

A Lojas Renner S/A possui renome nacional, com estabelecimentos em todo o Brasil. Presunção por presunção, em primeiro lugar presume-se que uma empresa desse porte não venderá, com dolo, mercadorias sem a emissão do cupom fiscal (omissão de saída). Não é razoável admitir que a empresa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outra unidade federativa através da não-emissão de notas fiscais, o que configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio.

A fiscalização baiana comparou o constante no Livro de Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas e Livro Registro de Inventário, sendo que a discrepância entre tais livros e a movimentação registrada via SINTEGRA é que originou o procedimento de fiscalização – os registros em livro descrevem fielmente a situação fática (física) do estoque.

A fim de afastar dita presunção, as autoridades fiscais que lavraram o Auto de Infração deveriam comprovar a ocorrências das omissões de entrada e de saída, trazendo à acusação fiscal a prova de que mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque. Porém, o que consta no relatório do Auto de Infração é apenas o resultado da conta aritmética entre (i) os estoques iniciais somados (ii) às entradas e subtraídos (iii) às saídas.

Que caberia à Fiscalização comprovar a ocorrência das omissões de saída (omissões de entrada e de saída, que resultam, em termos práticos para fins de cobrança do imposto, em omissões de saída) para além da contagem do estoque, pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal.

O próprio Regulamento do ICMS da Bahia, vigente à época dos fatos, previa ditos *fatos inerentes à atividade comercial*, nos termos aqui livremente empregados, como hipótese de estorno do crédito fiscal, na concepção do art. 100, V, do RICMS.

Tal ocorre justamente nas situações supra descritas: perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, *quebra anormal*. Será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial (industrial, comercial, etc). Pois bem, é justamente sobre a **anormalidade da quebra** que se concentra a necessidade de apuração dos fatos que sustentam a defesa, visto que esse ponto não foi considerado na autuação fiscal e é fundamental para deslindar o feito.

No caso das empresas do ramo de vestuário, os furtos em loja representam um grande parcela das Quebras de Estoque, com notável destaque para grandes lojas como são os estabelecimentos da Lojas Renner em todo Brasil. A presença de seguranças nas portas e detectores de etiqueta eletrônica, além de câmeras nos caixas e nas araras, são ofendículas necessárias ao controle do estoque que está depositado em loja.

Cita como exemplos o seguinte: troca de mercadorias em qualquer das lojas - o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da impugnante em todo o Brasil, sem qualquer limitação; compra de “packs” (pacotes) - a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), que, por sua vez, são verificados e cadastrados no estoque segundo modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal; venda de produto sem etiqueta - inconsistências no estoque que, posteriormente, tem de ser retificadas, decorrentes de venda de produto sem etiqueta (cliente escolhe a mercadoria e, no momento da compra, o funcionário da loja percebe que o produto teve a etiqueta extraviada). O funcionário faz a venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo. Assim, em que pese o cliente tenha adquirido camiseta cinza, tamanho “p”, o sistema, na venda, baixou do estoque camiseta vermelha, tamanho “g” (cuja etiqueta foi utilizada para a efetivação da venda). Por conceito, é situação impossível, já que não há como se conceber que, em estoque, a empresa tenha “-2” camisetas...

Agrupamento de itens por parte da fiscalização: aprofundando-se o exemplo supra, veja-se que, se a referida camiseta vermelha, tamanho “g”, era a última do estoque, com a venda efetuada (em razão da venda da camiseta cinza), o estoque ficou zerado. Assim, se, em seguida, a camiseta vermelha “g” for vendida, o estoque ficará negativo, sem que tenha havido uma omissão de saída em relação a tal item, já que tanto a camiseta cinza quanto a vermelha foram vendidas mediante a emissão de Nota Fiscal e com pagamento de tributo. Também não se poderá dizer que houve omissão de entrada em relação à camiseta cinza. Sendo assim, poderá haver inconsistências no relatório fiscal, onde o mesmo refere que agrupou códigos do mesmo item, sendo possível evidenciar que dentre as camisetas, por exemplo, haveria calças ou outros produtos diferentes, utilizados na venda.

Que diante dessas e de outras situações, não há dúvidas de que existe uma *margem* de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados. Tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário. Não se ignora que as quebras de estoque possam gerar dúvidas à fiscalização, todavia, as possíveis dúvidas são sanadas mediante fiscalização, como dito anteriormente, dos fatos, e não apenas dos números contábeis. Esse é, *data venia*, o equívoco da legislação e do fiscal autuante, ao tomar como absolutos os números dos registros contábeis sem considerar que as discrepâncias resultam da quebra de estoques – um fato inerente à atividade comercial e comum aos contribuintes, ao ponto de ser disciplinado pelo RICMS.

Que ademais, as quebras consideradas “normais” devem ser apuradas no caso concreto, o que não foi feito no curso do processo administrativo tributário. Entende a parte autuada pela necessidade de realização de perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque (vendas ao consumidor final). Considerando-se tais pontos, será possível à própria diligência verificar que as alegações trazidas na presente peça encontram ou não guarida nos fatos narrados. Mais se poderá concluir se, das diferenças de estoque, necessariamente resultará omissão de saída e ausência de recolhimento do ICMS.

Na impensável hipótese do crédito tributário não vir a ser desconstituído, sua redução é medida imperativa. Faz-se tal afirmação em face da elevada penalidade aplicada contra a Embargante pela suposta adjudicação indevida de créditos. Com relação ao caráter confiscatório da multa superior a 100% do valor do tributo e da necessidade de sua redução para adequação ao caso concreto, assim já decidiram os Tribunais Pátrios. Que o Supremo Tribunal Federal, entendeu pela inconstitucionalidade da multa moratória de 150%, conforme jurisprudência colacionada.

Diante do exposto, requer a Impugnante, seja recebida a presente impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário lançado até decisão final; seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do art. 145 do Decreto n.º 7.629/99, e conforme os quesitos apresentados, sob acompanhamento do assistente técnico indicado; ao fim, seja totalmente desconstituído o crédito tributário estampado no Auto de Infração n.º 115484.0008/15-6, tendo em

vista as razões elencadas na presente peça, ou, sucessivamente, seja em relação à Infração nº 6 e 9, caso reconhecida a ocorrência de perdas no processo de comercialização, consideradas as perdas em número igual ou inferior à margem de normalidade para esse setor, extirpando-se o correspondente ICMS cobrado no; e ainda, reconhecida a inconstitucionalidade da multa aplicada no patamar de 100% sobre o valor da obrigação principal, pelo caráter confiscatório; em relação à Infração nº 8, reconhecida a atipicidade entre os fatos fiscalizados e a norma que prevê a responsabilidade solidária, reduzindo-se a multa de 100% (art. 42, III, da Lei nº 7.014/96) para 60% (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96).

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos conforme o princípio da verdade real, inclusive juntada de documentos que, devido à extensão de sua reprodução, não puderam ser acostados à peça impugnatória.

A autuante apresenta informação fiscal às fls. 249/52 e confirma o procedimento fiscal na sua totalidade aduzindo que o Impetrante reconheceu de pronto as infrações 1, 2, 3, 4 e 5 tendo se manifestado apenas com relação as infrações 6, 7 e 8, todas referentes ao levantamento quantitativo de estoques, que ora me manifesto reafirmando-os pelas seguintes razões.

Que a autuada às fls. 159 contesta as infração 06 ( antecipação tributaria ) de modo equivocado, pois atribui a incidência do imposto devido sobre as saídas de mercadorias, quando na verdade a exigência ocorre no momento das entradas. Isso por si só já denota sua pretensão de postergar o pagamento do valor exigido. Não se deu ao trabalho sequer, de perceber que toda legislação apontada na sua contestação só corrobora com o procedimento adotado, que ora retifico na sua totalidade.

Além do mais, as fls. 162 o Impugnante tenta vincular a esta as infrações 1,2 e 3 como se houvesse correlação entre elas. A infração 1 diz respeito a documentos existentes e escriturados de forma incorreta posto que utilizou crédito fiscal indevidamente por se tratar de mercadorias da Substituição Tributária. A Infração 2 se trata de crédito indevido na aquisição de mercadorias para uso e consumo e a Infração 3 se refere a DIFAL das mercadorias adquiridas para integrarem o ativo, todas já reconhecidas pelo Impugnante.

As infrações 6 e 7 se referem a aquisição de mercadorias, também sujeitas a Antecipação total do Imposto, em virtude destas pertencerem ao rol das mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, que foram apuradas no Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias apresentando Omissão de Entradas. O ICMS dessas mercadorias é recolhido por ocasião das Entradas no Estabelecimento, fato que não foi observado pela Impugnante, conforme Demonstrativos anexos a este PAF e entregues ao contribuinte gravados em mídia, cujos títulos são ICMS NORMAL POR SOLIDARIEDADE - SAIDA DEM TRIBUTAÇÃO e - ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA - SAIDA SEM TRIBUTAÇÃO. Insistimos senhores Julgadores que a peça impugnatória é tão confusa que não há outra razão para apresentá-la senão o fato de postergar o pagamento do imposto.

A Infração 8 de respeito a omissão de saídas de mercadorias tributadas apuradas através de Levantamento Quantitativo de Estoque e acusa o Fisco, ao proceder os levantamentos os fez baseado em meras suposições, quando se reporta de forma equivocada, às fls. 164 e seguintes, "constatando diferenças entre o estoque de mercadorias informado no Livro de Registro de Inventário e no SINTEGRA e que no entender do Fisco as diferenças de estoque entre as bases informadas decorrem exclusivamente da omissão nas operações de saída ou entrada. Tal conclusão, porém como será demonstrado, é mera presunção dos fatos que possam explicar a diferença nos levantamentos de estoque.

Ainda nas fls. 165 continua com um raciocínio em bases errôneas, ao alegar " Tal constatação decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco confrontando os Livros Registro de Inventário, apreendidos pela Fiscalização, e o SINTEGRA (base do lançamento fiscal), do que resultaram diferenças de estoque. Isto é, as diferenças apuradas nada mais indicam do que uma discrepância entre o que foi informado no SINTEGRA e aquilo que foi escriturado no livro."

Que inicialmente cabe esclarecer que a fiscalização não constatou diferenças entre o estoque de mercadorias informado no Livro de Registro de Inventário e nos arquivos SINTEGRA enviados pelo contribuinte, mais precisamente no Registro 74, que contém os estoques inicial e final por produtos. Isto posto, ressaltamos que a base da autuação não está simplesmente na comparação entre o arquivo SINTEGRA e o Livro de Inventário, como alega a defesa, mesmo porque esses valores batem com exatidão .

Que o contribuinte parece desconhecer é que a Secretaria da Fazenda dispõe de instrumentos e sistemas de fiscalização que permitem identificar omissões tanto de entrada como de saídas, mesmo quando os dados dos Livros Fiscais, no caso o Livro de Inventário, confere exatamente com o declarado no arquivo SINTEGRA (Registro 74) e a EFD e as NFe. Assim, a título de esclarecimento para a empresa, 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 Entradas de Mercadorias, de Saídas de Mercadorias e nos demais arquivos SINTEGRA (Registro 50, 54, 75, 60 M, 60 R) bem como os registros enviados pelo contribuinte através do SPED Fiscal, que discriminam as operações de entradas e saídas de mercadorias com notas fiscais e cupons fiscais. Este dados foram confrontados durante o decorrer dos trabalhos com as Notas Fiscais e os dados contidos na memória fiscal - MFD dos ECF, que foram também arrecadados pela fiscalização, vide Intimações Fiscais anexas às fls.13, 14 e 16.

Portanto, partindo de uma tese equivocada, a Autuada apresenta uma tabela tentando comprovar sua teoria com cálculo aritmético, elencando alguns códigos de mercadorias que sequer foram objeto de cobrança do imposto nesta autuação. Dessa forma demonstra não ter analisado os Demonstrativos, pois as fls. 166, 167 e 168 apresenta recortes de tabelas onde cita códigos de produtos que não constam do levantamento das omissões, cujos Demonstrativos constam integralmente da mídia anexo ao Auto de Infração, fls. 38 , entregue contra recibo as fls. 39 e 40. Verificamos portanto, que a Impugnante aduz argumentos sobre fatos que não existem. Prossegue mais adiante tentando confundir os fatos que foram objeto da autuação discorrendo sobre presunção de omissão de saídas, presunção de omissão de entradas e projeção de fato gerador, sem nenhum embasamento fático e legal.

Diz que a tentativa da Impugnante de descaracterizar a autuação não tem procedência, desde quando os levantamentos fiscais decorrente Auto de Infração cumpriu todas as exigências normativas e contém todos os elementos e provas, quanto à caracterização da Infração e enquadramento legal.Quanto às afirmativas de que as Lojas Renner S/A, é empresa de renome nacional e não busca sonegar impostos, concordamos que este não é o objetivo da mesma e em momento algum colocamos a empresa sobre suspeição. Nosso trabalho foi pautado no tratamento respeitoso e cordial, tendo o contribuinte acompanhado todos os passos, conforme demonstram as trocas de e-mail com a Administração Central, que fica localizada em Porto Alegre.

Que grande parte dos argumentos apresentados diz respeito a elucubrações do Impugnante a respeito de como o Fisco deve proceder seus trabalhos, desprezando todos os procedimentos estabelecidos e vinculados a norma legal, bem como nas análises e cruzamentos realizados nos registros contidos nas escriturações e documentos etc. de fatos pretéritos dispensando a presença do preposto fiscal. Portanto, a fiscalização procedeu, como é de praxe, na forma da lei desde a entrega de Intimações Fiscais e arrecadação de documentos, através da Gerência da loja quando observamos a forma de funcionamento da empresa.

Ressalta mais uma vez que executou um levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados e não de exercício em aberto, quando aí sim a presença do preposto fiscal na loja seria necessária e imprescindível durante todo o período do levantamento fiscal. Alega que a impugnante apresenta algumas justificativas que demonstram a falta de controle dos seus estoques e que só confirmam as omissões encontradas pela fiscalização no levantamento quantitativo. Quanto as perdas argumentadas observamos e constatamos que contribuinte não procedeu, conforme a legislação prevista no art. 100 e seus inciso, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que disciplina esta questão, conforme a seguir:



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

Que o mesmo regulamento prossegue determinando no artigo 102 a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias. O art. 102 diz :

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

Que como já disse, o impugnante não emitiu nenhum documento fiscal de estorno de crédito a ser considerado pelo Fisco, com o objetivo de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente. É compulsório, portanto, a emissão de documento fiscal. Para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, e que simplesmente a empresa não faz uso. Portanto, Senhores Julgadores, por tudo acima exposto reafirmamos nosso procedimento fiscal, em sua totalidade, por ser de inteira JUSTIÇA.

## VOTO

Inicialmente, faço apenas uma breve apreciação sobre a decadência suscitada. É que o impugnante alegou a decadência dos lançamentos, *ipsis literis*, até agosto de 2010, conforme entendimento jurisprudencial alegado em sua peça de defesa. No entanto, com o pagamento das infrações de 1 a 5, restaram as infrações 6, 7 e 8, que sob qualquer hipótese de consideração da legislação do CTN acerca da decadência, encontra-se dentro do prazo em que a Fazenda Pública pode efetuar o lançamento, tendo em vista a ocorrência destas infrações encontra-se na data de 31/12/2011, e o auto de infração foi lavrado em 30/09/2015, a menos de 5 anos da data de ocorrência do fato gerador. Assim, considero inquestionável o direito da Fazenda Pública ao lançamento das infrações em lide.

Quanto ao pedido de diligência, o impugnante deveria demonstrar cabalmente erro no lançamento. No entanto teceu inúmeras críticas sem apontar efetivamente inconsistência no lançamento. Os exemplos apresentados são meramente exemplificativos da forma de cálculo aplicada pelo fisco, não apontando erros efetivos. Assim, denego o pedido da perícia solicitada e passo ao julgamento das 3 infrações impugnadas.

Alega que na infração nº 6, *in verbis*, diz que a autuante lançou, nos termos na alínea “b” do art. 10 I, da portaria SEFAZ nº 445/98, o imposto devido por antecipação, incidente à alíquota interna apenas sobre o valor acrescido, deduzido o crédito fiscal da operação e que uma das premissas, porém, “*sustenta o lançamento da Infração n.º 02, a ocorrência de omissão de registro de entrada de mercadorias e que se não houvesse omissão de registro de entradas, a antecipação tributária não seria aplicável, pois a operação comercial seria inexistente. Com isso, hão de ser considerados os argumentos esposados no tópico anterior, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações da Impugnante, este item do Auto de Infração é acessório à Infração n.º 01 e que diante do exposto, repisam-se os argumentos expostos no tópico anterior, devendo a Infração de n.º 02 ser tratada como acessória em relação à de n.º 01 para fins de julgamento da presente Impugnação*”.

Os termos acima não encontram qualquer nexos causal. A infração 2 tem natureza totalmente diversa da infração 6, assim como a infração 1. As infrações 1 e 2 tratam de crédito indevido de operações regularmente escrituradas. A infração 6 sequer trata de crédito fiscal, mas de imposto

devido por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo pela detecção de omissão de entradas de mercadorias sujeitas a este regime tributário. Além disso, defesa do impugnante aparentemente trouxe fatos relativos de um outro auto de infração em instância judicial, pois apresenta até mesmo itens como “refrigerantes” citados no relatório em negrito, e trechos que não guardam qualquer correlação com o contexto do lançamento aqui em lide:

*Veja-se, nesse sentido, que a parte ora Embargante postulou no processo administrativo a realização de uma perícia técnica com a finalidade de identificar e quantificar as perdas estoque do estabelecimento autuado, com base no art. 142 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia. A perícia, contudo, foi indeferida pelo julgador de primeira instância, decisão que restou mantida no âmbito do CONSEF. Ao final, então, julgou-se procedente o auto de infração por “ausência de provas”, o que confirma o fato de que o tolhimento da prova pericial de modo unilateral pelo julgador fiscal prejudicou a dilação probatória necessária na via administrativa.*

Devo acrescentar que não se trata de transcrição de trechos de julgamentos apresentados como exemplos similares, mas de defesa direta das infrações. Assim, traz um emaranhado de situações que como bem afirmou a Autuante na informação fiscal, torna a peça “confusa”, já que por exemplo, além dos fatos acima citados, sem nexos com o lançamento neste auto, não existe qualquer correlação entre as infrações 1 e 2, com a infração de nº 6.

No caso, a defesa para elidir tal infração deveria apontar erros material nas omissões apontadas no levantamento quantitativo ou erro de direito quanto à natureza do regime tributário das mercadorias relacionadas nesta infração. No caso, o lançamento ocorreu devido ao fato de que mercadorias que obrigatoriamente teriam o recolhimento efetuado por substituição tributária nas entradas. Se houve ausência dos registros destas entradas, não houve o pagamento do imposto devido por antecipação. Infração 6 procedente.

A infração 7 também decorre de omissão de entradas, e o imposto foi lançado, diferentemente da infração 6, porque foi atribuída responsabilidade por solidariedade quanto à obrigação de efetuar o recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas entradas de mercadorias em que o levantamento quantitativo acusou ausência do registro de entrada.

Disse a defesa, que *a única diferenciação em relação aos demais fatos narrados até aqui, ou ainda, a diferença entre as infrações 02 e 03, repousa apenas sobre a origem da mercadoria, ser de terceiros ou de estabelecimento próprio, no caso, o Centro de Distribuição das Lojas Renner localizado no interior do Estado de São Paulo. Todavia, conforme se comprova da análise dos documentos fiscais (Notas Fiscais) e do livro de Registro de Entradas relativos ao período de apuração em questão (mês de dezembro de 2010), as mercadorias adquiridas foram remetidas pelo próprio estabelecimento das Lojas Renner localizado no interior de São Paulo. Aqui, mais uma vez o impugnante invoca as infrações 2 e 3 sem quaisquer nexos de causalidade com a infração 7.*

Aduz ainda que, se no caso concreto, *ficar comprovado que as mercadorias foram fornecidas por estabelecimento das Lojas Renner, e não por um terceiro, então a infração que tipificava a existência de um terceiro fornecedor não pode ser aplicada, sobressaindo-se o mesmo dispositivo legal citado.* Entendo que o terceiro citado na descrição da infração, além de ser um texto padrão, pode incluir até mesmo uma filial ou centro distribuidor do impugnante; em verdade quando se detecta uma ausência de registros de entradas, é incerta a origem, podendo vir de qualquer lugar, e ainda que fosse efetivamente provada que tais mercadorias vieram do Centro de Distribuição, em nada alteraria o lançamento, visto permanecer a obrigação tributária do destinatário em recolher o imposto devido solidariamente por substituição tributária. Infração 7 procedente.

Quanto à infração 8, o impugnante finalmente aprofunda os fundamentos da sua defesa, e traz elementos realmente condizentes com a defesa do caso *in concreto*. 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, como será demonstrado, que não a mera saída da*

*mercadoria sem escrituração, emissão de documento fiscal e destaque e recolhimento do ICMS. Portanto, dita discrepância não tem o condão de presumir, direta e invariavelmente, a omissão de saídas. pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal.*

Cita como exemplo, a troca de mercadorias em qualquer das lojas, a compra de “packs” (pacotes), venda de produto sem etiqueta e agrupamento de itens por parte da fiscalização e perdas provocadas por furtos, perecimento, etc. Em verdade, o impugnante deve se adaptar às regras do fisco e não o contrário. Se efetivamente tais situações ocorrem, cabe à empresa se cercar de mecanismos que não desorganizem seus registros. Assim é que se ocorre uma troca ou devolução, tal item deve retornar ao estoque e em seguida, efetuar saída do item similar.

O agrupamento de itens pela fiscalização em verdade só ajuda, e não prejudica, exatamente porque na hipótese da troca de um item tamanho G por um item tamanho M, a eventual falha de controle é suprida pelo agrupamento, em que saídas ou entradas de itens semelhantes são agrupadas, para evitar por exemplo que a omissão de entrada de um item, corresponda exatamente à omissão de saída de um similar. O impugnante não logrou apresentar qualquer falha do levantamento por conta do agrupamento de alguns itens, ou pela eventual ausência de agrupamento em outros.

Quanto ao perecimento por furtos, etc, o próprio regulamento admite tal situação e esclarece a maneira de proceder nos artigos abaixo transcritos do RICMS:

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

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

O levantamento quantitativo de estoques é efetuado com base nas informações prestadas pelo próprio impugnante – estoque inicial, estoque final, entradas e saídas de mercadorias. Se diferenças existem por erro seja de itens, seja de quantitativos, estes devem ser apontados. Eventuais falhas de controle operacional são de responsabilidade do impugnante, não podendo este querer a inversão do ônus *probandi* quanto aos fatos alegados de perdas, trocas, etc. Se perdas aconteceram, por exemplo, tais eventos devem estar registrados em sua documentação fiscal, além das obrigações com o estorno de crédito acima destacado.

Alega que existe no Auto uma construção meramente presumida dessa ligação, o que não é possível mediante existência de fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio dada a impossibilidade de se presumirem fatos extraordinários, como omissão de saída, quando esse evento é uma exceção ao normalmente esperado, o que poderia ser comprovado inclusive mediante perícia técnica.

Ora, os lançamentos não foram feitos por presunções, mas ainda que o fossem, a lei tributária permite o lançamento por presunção legal, quando a partir de um fato constatado e provado, infere-se a ocorrência de outro fato não provado, a exemplo do saldo credor de caixa, passivo fictício, ou no caso de auditoria de estoques, a presunção de que no caso da omissão de entrada, os recursos utilizados para a sua aquisição foram provenientes das receitas provenientes das vendas com a omissão dos registros de saída.

No entanto, cabe ressaltar que os lançamentos não foram efetuados por presunção legal. No caso das infrações 6 e 7, uma vez constatada a omissão de entradas não se presumiu a omissão de saídas, mas apenas se lançou o imposto por substituição tributária devido nas entradas destas

mercadorias. No caso da infração 8, se constatou diretamente a omissão de saídas e foi lançado o imposto decorrente, mediante obediência de todos os parâmetros para auditoria de estoques, como cálculo do preço médio e demais demonstrativos, entrada, saída, inventário, e omissões. Assim, não foi colacionado ao processo qualquer elemento que possa macular o lançamento. Infração 8 procedente.

Quanto às perdas, e o índice alegado na defesa, tal consideração não se aplica ao comércio. Índices de perdas são utilizados na indústria, pois determinadas quantidades de material, por exemplo, evapora ou se perde durante o processo produtivo, e a quantidade mensurada inicialmente nas aquisições ou registros de inventário não podem ser consideradas em absoluto, aplicando-se índices de perda. No caso, do comércio, as eventuais perdas são perfeitamente possíveis de contabilização numérica e para isto precisar ser declarado e estornado o crédito pelas aquisições, conforme já esclarecido.

Por fim pede o impugnante, a redução da multa aplicada, que foge à competência desta Junta, devendo tal pleito ser encaminhado à segunda instância deste Conselho. Quanto às alegações de inconstitucionalidades das multas aplicadas, devo dizer que não cabe a este órgão administrativo julgar tais questões, mas tão somente efetuar o controle de legalidade, e é certo que as multas aplicadas encontram-se dentro da ordem vigente, nos termos da Lei nº 7.014/96, conforme infere-se da capitulação legal.

Face ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA do lançamento.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **115484.0008/15-6**, lavrado contra **LOJAS RENNERT S.A.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$125.267,70**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.483,88 e 100% sobre R\$119.783,82, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a," "d," "f" e "e" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$9.525,81**, prevista no inciso II, "d", §1º, da referida Lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de junho de 2016

TERESA CRISTINA DIAS DE CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIM - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA