

A. I. N° - 115484.0007/15-0
AUTUADO - LOJAS RENNER S. A.
AUTUANTE - GISÉLIA RIBEIRO GUIMARÃES
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18/05/2016

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0079-03/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. **b)** MATERIAIS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 4. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Fatos não contestados. 5. 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 de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária. Contribuinte não elide a presunção de omissão de saídas tributáveis, prevista no §4º, inciso 4º da Lei 7.014/96. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Itens mantidos sem qualquer alteração. **d)** OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Infrações caracterizadas. Indeferido pedido de perícia técnica. Não acolhido o pedido de redução das multas. Rejeitada decadência argüida. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/09/2015, exige crédito tributário no valor de R\$60.816,86, em razão das seguintes irregularidades:

1. 01.02.06 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de dezembro de 2010, fevereiro a dezembro de 2011, no valor de R\$729,73 acrescido da multa de 60%;
2. 01.02.02 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$1.090,40 acrescido da multa de 60%, nos meses de dezembro de 2010, janeiro, fevereiro, abril a agosto e novembro de 2011;
3. 06.01.01 - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de novembro e dezembro de 2010, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$14.453,89;
4. 07.01.03 - multa percentual sobre a parcela do imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de dezembro de 2010, março, maio, junho, agosto, novembro e dezembro de 2011, no valor de R\$5.730,52;
5. 03.02.02 - recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas das mercadorias, nos meses de dezembro de 2010, maio a dezembro de 2011, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$2.660,98;
6. 04.05.05 - falta de recolhimento do imposto, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em consideração para cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, o das entradas tributáveis, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no ano de 2010, no valor de R\$6.883,46, acrescido da multa de 100%;
7. 04.05.09 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, nos anos de 2010 e 2011, no valor de R\$1.680,02, acrescido de multa de 60%;
8. 04.05.08 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter dado entrada em mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, nos anos de 2010 e 2011, no valor de R\$2.943,36, acrescido da multa de 100%;
9. 04.05.02 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissões 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 as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011, no valor de R\$24.644,50, acrescido da multa de 100%.

O autuado impugna o lançamento fls.200/239, através de advogado, procuração fl. 242. Registra ser a defesa tempestiva e requer a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

Diz ser renomada empresa do comércio varejista, possuindo estabelecimentos em diversas unidades da Federação. Por conta de suas atividades, está sujeita ao recolhimento do ICMS. Transcreve as infrações que lhe foram imputadas.

Aduz que nada obstante o respeito que mereça a fiscalização tributária baiana, mister sejam analisadas as razões impugnatórias para, ao final, ser nulificado o presente Auto de Infração.

Argui decadência dos valores lançados anteriores a agosto de 2010. Sobre este instituto diz 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, entende ser o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional regra especial de decadência, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Para reforçar este entendimento colaciona doutrina do jurista Leandro Paulsen.

Frisa 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.

Aduz que não há na legislação qualquer diferença a respeito da origem do ICMS pago ou sobre a forma de realização do seu cálculo. O montante recolhido ao final de cada período de apuração diz respeito ao ICMS, independente das operações sobre as quais incidiu ou dos créditos que foram apropriados para a apuração do saldo devedor. Portanto, transcorridos cinco anos de cada pagamento realizado, há a homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Cita doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

Registra 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. Aduz 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.

Conclui 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 Fiscalização.

Afirma que o Auto de Infração deixa de estabelecer um nexo de causalidade entre o fato incontrovertido (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saída). Diz 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.

Comenta que 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.

Repete a acusação fiscal. Para contextualizar toma como exemplo o demonstrativo utilizado pela Fiscalização estadual no levantamento de Auditoria de Estoque em exercício fechado, acostada ao presente Auto de Infração, para dois produtos: Gravata com nó sortida, Gravata azul lisa e Gravata azul listrada. Observa que esse levantamento confronta a quantidade de mercadoria que entra, a quantidade que havia no estoque inicial, que saiu e a que ficou. Diz que no exemplo destacado da Gravata Sortida: entraram 111 unidades, num estoque onde já havia 51, totalizando 162. Saíram apenas 155, sobrando, teoricamente, 07 mercadorias. O estoque final, porém, informa somente 05, razão pela qual 02 mercadorias teriam sido vendidas sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de saída.

Já no caso da Gravata Azul Lisa, entraram 29 unidades num estoque onde já havia 17, totalizando 46. Saíram apenas 49, faltando, teoricamente, 03 mercadorias. O estoque final, porém, informa saldo zero, razão pela qual 03 mercadorias teriam sido vendidas sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de entrada. Resume dizendo que se $ENT+EI>SAÍDAS$, haveria omissão de saídas (Gravatas Sortidas). Se $ENT+EI<SAÍDAS$, haveria omissão de entrada (Gravata Azul Lisa).

Diz que o volume das movimentações foi confrontado com os estoques informados pelo contribuinte à Fazenda. Afirma que a SEFAZ representa a conta acima demonstrada, a qual é confrontada com o livro Registro Inventário, representada na equação citada por EF – Estoque Final. Conclui que a coluna “Omissão de Saída” nada mais é do que o resultado de uma conta aritmética.

Pergunta como é possível, tomarem-se os fatos da conta demonstrada e chegar-se à conclusão contida na coluna omissão de saídas e qual foi, afinal, o raciocínio que aponta a ocorrência de *omissão de saída*, em virtude da verificação de diferenças entre o estoque do SINTEGRA e o estoque registrado nos Livros da Cia.

Entende que o lançamento do ICMS poderá gerar duas situações aritméticas diferentes: uma onde a coluna F terá resultado positivo ($F>0$), e outra, onde será negativo ($F<0$). A situação $F>0$ (F maior que zero), positivo, já foi demonstrada acima e nada mais sugere a não ser que a empresa possui um estoque registrado, menor do que o volume de saídas informado no SINTEGRA. Assim, conforme o Fisco, a mesma possui estoque inicial e volume de entradas maior do que a quantidade contabilizada conforme a fiscalização.

No caso do produto 500892691, o resultado de $D - E = F$ é menor do que zero, isto é, negativo. Se quando o resultado era positivo, havia *mais* produtos em estoque (SINTEGRA) do que produtos registrados em livro indicando suposta omissão de saída, no caso de resultado negativo haverá, necessariamente, *menos* produtos em estoque (SINTEGRA), ou menor volume de entradas, do que produtos registrados no livro (considerando que o objeto dessa análise suporta essa variável de comportamento).

Explica que do cotejo entre o livro Registro de Inventário e o SINTEGRA, têm-se o seguinte, supostamente: $- F > 0$ indicaria omissão de saída, pois a empresa teria em estoque (Inventário) menos produtos do que a soma do estoque inicial e das entradas, considerando o número de saídas; $- F < 0$ indicaria omissão de entrada, pois a empresa teria em estoque (Inventário) mais produtos do que soma do estoque inicial e das entradas, considerando o número de saídas.

Insiste que os fatos narrados até aqui – tanto omissões de entrada, quanto de saída – nada mais são, na prática, do que uma presunção de omissão de saídas. Numa hipótese, deveriam ter saído, supostamente, mais mercadorias; na outra, deveriam ter entrado mais. Nas duas, está sendo cobrado ICMS sobre a omissão de saídas.

Observa que não importa se houve estoque a maior ou menor, o que importa para a fiscalização, é que ambos os casos são projeções obtidas das discrepâncias de estoques, o que resulta em omissão de saída, ainda que a mesma seja presumida por conta da respectiva omissão de entrada (quando $F < 0$). Argumenta que estas são as técnicas de projeção e presunção, sem as quais a presente autuação jamais poderia existir.

Por um lado, diz que ocorre projeção da situação pretérita referente à omissão de entradas, que, segundo o Auto, seria a única explicação para a ocorrência das discrepâncias de estoque negativas verificadas. Por outro, ocorre projeção do fato gerador quando se toma o ICMS sobre tal fato, pois a entrada de mercadorias não é fato gerador (o ICMS apenas incide na saída da mercadoria).

Sustenta que se está cobrando o ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada, o que é um absurdo. Afirma ser inegável que, havendo um estoque maior do que o número de entradas e tendo isso sido verificado com base nas saídas, por certo que não se está a falar em ausência de tributação da saída dos produtos cuja entrada fora supostamente omitida. Ou seja, está-se 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, afirma que no caso das mercadorias em que houve omissão de saída, propriamente dita, tal omissão também é presumida, sendo a única explicação encontrada pelo Fisco para justificar a discrepância de estoques, a qual segue sendo o único fato incontrovertido nos autos. O ICMS, nesse caso, está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada.

Assevera que o ordinário se presume, o extraordinário se prova. Diz ser consagrado o princípio da razoabilidade como um postulado orientador da aplicação de determinadas normas, sendo que a razoabilidade encontra guarda constitucional. Cita o art. 5º, inciso LIV da CF/88. Frisa que no caso concreto, sequer existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável. Entende que a peça defensiva está demonstrando, 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).

Argumenta que o que existe no Auto é a 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.

Comenta que, 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.

Aduz que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal baiano prevê a aplicação do princípio da verdade material nos procedimentos fiscalizatórios (art. 2º), o que não está ocorrendo no caso concreto. Entende que a presunção dos fatos não é corroborada nem pela natureza do objeto presumido, nem pela prova em contrário que deve ser produzida (prova pericial), e ainda, nem pelo fato de a presunção, no caso, operar em favor do contribuinte. Não atende, pois, ao princípio da verdade material.

Salienta que, é bem verdade que se ao Fisco cabe a comprovação das infrações que vier a imputar aos contribuintes, deverá fazê-lo de modo inequívoco, aprofundando a investigação dos fatos para lhes atribuir conclusões lógicas e vinculadas. Mesmo que a presunção de ocorrência de

fatos possa ser eventualmente utilizada, não é o que ocorre no caso concreto, pelas razões já expostas.

Observa que a busca da verdade material no caso não pode ocorrer via presunção, sendo irrazoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco. O princípio da razoabilidade está, portanto, afastando a existência de infração tributária por ausência de recolhimento de ICMS, quando, nas condições aqui obtidas, for constatada a mera divergência entre estoques (livro e SINTEGRA).

Diz que 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 ilogicamente pela Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada.

Aborda ocorrência de perdas e quebras de estoques dentro da normalidade. Repete que a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída, pois se trata de uma presunção, a qual poderá logo ser elidida por conta de prova em contrário e respectivo afastamento da aplicação da regra que comina a infração ora em debate.

Comenta que 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.

Afirma que as Lojas Renner S/A possuem renome nacional, com estabelecimentos em todo o Brasil. menciona que 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). Argumenta não ser 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.

Chama atenção que nem mesmo situações excepcionais poderão ser enquadradas como saídas omitidas – como o furto, por exemplo. Logo, a primeira presunção, em verdade, opera em favor do contribuinte, de modo que, diante de todo o procedimento adotado em seus estabelecimentos para saída de mercadorias, presume-se que não é possível haver ordinariamente omissões de saídas.

A fiscalização baiana comparou o constante no livro de Registro de Entradas, Registro de Saídas e 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.

Argumenta que feitas as operações descritas, contam-se as mercadorias que permanecem fisicamente no estoque. Se o número de mercadorias que entrou, somado às já existentes no estoque inicial, e ainda, subtraídas as saídas, for maior do que o número de mercadorias que restaram no estoque, então presume o fisco que entraram mais mercadorias do que o informado/registrado. Portanto, de acordo com esse primeiro exemplo, sobraram mercadorias no estoque, presumindo-se, pelo resultado dessa conta, que foram omitidas entradas nos registro de apuração.

Por outro lado, aduz que se depois de realizadas as operações (somadas as entradas com o estoque inicial e subtraídas as saídas) o número de mercadorias em estoque for inferior ao resultado dessa conta (isto é, negativo), então faltam mercadorias em estoque, presumindo-se a omissão de saídas.

Entende que a fim de afastar a 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 os estoques iniciais, somados às entradas e subtraídos as saídas. Aduz que para cobrança efetiva do ICMS que o Estado entende como não-recolhido aos cofres públicos, empregou este raciocínio, ao passo que o fato gerador do ICMS é a saída de mercadorias do estoque do estabelecimento, cobra-se o ICMS que seria devido sobre mercadorias não escrituradas.

Entende que o levantamento quantitativo de estoque corroboraria a aplicação da multa desde que, por meio desse, ficasse comprovada a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, com apuração de atos fraudulentos. Tais fatos poderiam culminar na ocorrência de uma fraude por parte do contribuinte no sentido de omitir registros de sua atividade comercial, (i) tomando crédito sobre entradas registradas de mercadorias, cujas saídas teriam sido omitidas (caso das omissões de saída), ou ainda, (ii) venderia mais mercadorias do que as entradas registradas (caso das omissões de entrada), deixando de tomar o crédito da entrada, mas efetuando a saída mesmo assim, gerando, pela projeção do Fisco, uma infração de mesma natureza e penalidade.

Salienta que o reconhecimento dessa suposta fraude não pode ser admitido pelo mero resultado aritmético da conta efetuada pela fiscalização, mas sim, deverá a autoridade autuante trazer prova adicional a fim de que o lançamento tributário formalizado sobre essas bases não seja uma mera presunção, ocasionando grave prejuízo ao contribuinte como se pode perceber do recurso da presente discussão.

Diz que sempre caberá ao acusador, sob a égide análoga do Código de Processo Civil, provar os fatos que constituem seu direito, cabendo, por outro lado, ao réu, comprovar os fatos desconstitutivos, modificativos ou impeditivos do direito alegado pelo acusador.

Frisa não ser o que acontece no caso concreto. 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.

Afirma que o próprio Regulamento do ICMS da Bahia, vigente à época dos fatos, previa ditos fatos inerentes à atividade comercial, nos termos aqui empregados, como hipótese de estorno do crédito fiscal, conforme inciso V do art.100 do RICMS/97 que reproduz. Como se percebe da própria previsão do RICMS, na atividade de comercialização de mercadorias é possível que, ao controle de estoques, ocorram as chamadas quebras de estoque, sendo essa expressão corriqueira à atividade comercial, gerando os respectivos efeitos para fins tributários.

Frisa que tal ocorre justamente nas situações supra descritas: perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS/BA 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). Afirma ser 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. Discorre sobre perdas e como estas afetam os estoques contábil e físico.

Assevera que no caso das empresas do ramo de vestuário, os furtos em loja representam uma grande parcela das quebras de estoque, com notável destaque para grandes lojas como são os estabelecimentos das 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 ofendícias necessárias ao controle do estoque que está depositado em loja, por exemplo. Mesmo assim, as lojas do setor vestuário concentram um dos maiores índices de furto do estoque-mostruário, conforme se pode depreender do gráfico que reproduz.

Frisa que se aplicando o entendimento do art. 100 do RICMS da Bahia, tem-se que o contribuinte que sofrer a quebra de estoque baseada no furto de mercadorias deve estornar ou anular o crédito fiscal, o que, data vénia, configura um caso diferente do que ora se tem em liça. É que o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (baixas de estoque por quebra) e conforme o passar do tempo, as lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores. Lista as situações em que isso pode ocorrer na sua atividade econômica.

Declara que ante essas e 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 e que tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário. Diz que 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.

Sobre a possibilidade de registrar baixa de estoques mediante quebras, perdas e perecimento nos termos do citado art. 100, inciso V do RICMS/BA, frisa que ao contrário da Fiscalização, a legislação do Estado da Bahia não foi insensível à inevitável ocorrência de quebras de estoque, dando o tratamento tributário adequado. Sobre a matéria cita decisões do CONSEF, que entende reforçar seu argumento.

Entende que no presente caso resta claro a necessidade de realização de perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque (vendas ao consumidor final). Afirma que os artigos 140 e seguintes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia prevêem a possibilidade de realização da perícia, sendo que, contra a sua eventual negativa, opera a presunção de veracidade da impugnação, haja vista que a própria autoridade fiscal deverá diligenciar nesse sentido (art. 142).

Afirma que o Auto de Infração está fundado na omissão de saídas, sendo tal premissa uma conclusão obtida pela Fiscalização ao constatar a divergência no registro dos estoques entre os livros de Registro de Inventário e o SINTEGRA. Diante disso, o foco da dilação probatória deverá ser, necessariamente, a omissão de saídas.

Requer a realização de perícia indicando como assistente técnico representante legal das Lojas Renner S/A, e formula os quesitos que entende necessários a comprovar seus argumentos, sem prejuízo da anexação de outros no transcorrer da dilação probatória.

Sustenta que será possível à própria diligência verificar se as alegações trazidas na peça defensiva encontram ou não guarida nos fatos narrados e se poderá concluir-se, que das diferenças de estoques apuradas, necessariamente, resultará omissão de saída e ausência de recolhimento do ICMS.

Registra que na impensável hipótese de o crédito tributário não vir a ser desconstituído, sua redução é medida imperativa. Faz tal afirmação em face da elevada penalidade aplicada 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. Reproduz jurisprudência.

Assevera que o princípio da vedação ao confisco está sustentado no art. 150, IV, da Constituição Federal, e possui íntima ligação com o princípio da proporcionalidade e razoabilidade. Sobre o tema cita doutrina de Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro, Celso Antônio Bandeira de Mello e Luciano Amaro.

Aduz que um olhar mais acurado permite verificar que a delimitação da inconstitucionalidade de multas estipuladas acima de 100% do valor principal, sejam elas moratórias ou decorrentes de descumprimento de obrigação tributária, é uma tendência que se verifica dos julgamentos

proferidos pelo STF, o qual em diversas situações analisou a questão sob o prisma do princípio constitucional do não confisco. Registra jurisprudência.

A respeito da infração 07, diz que 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 que colaciona, do RICMS/97 (vigente à época dos fatos fiscalizados), inciso IX do art. 61, alínea "f", inciso II do art. 125, § 7º do art. 352-A.

Assevera que no presente caso, o Auto de Infração aplica o art. 10, I, "b", da Portaria SEFAZ n.º 445/98, o qual estabelece o pagamento do ICMS devido por antecipação relativo às omissões de entrada. Comenta que a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea "a" do inciso anterior. Descreve o procedimento da fiscalização para apurar o imposto devido nas infrações 06 e 07.

Sustenta, no entanto que só aconteceu a infração 07, devido ao lançamento da ocorrência de omissão de registro de entradas de mercadorias. 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 06.

Repisa os argumentos expostos no tópico anterior, requerendo seja a Infração de n.º 07 tratada como acessória em relação à de n.º 06 para fins de julgamento da presente Impugnação.

A respeito da infração 08, na mesma esteira do entendimento esposado no item anterior, diz que a 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.

Diz que 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. Sobre a matéria reproduz o inciso V do art. 39 do RICMS/97. Em verdade, a única diferenciação em relação aos demais fatos narrados até aqui, ou ainda, a diferença entre as infrações do levantamento de estoques, repousa apenas sobre a *origem* da mercadoria, se de terceiros ou de estabelecimento próprio, no caso, o Centro de Distribuição das Lojas Renner localizado no interior do Estado de São Paulo.

Observa que 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 e tal fato afastaria 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 07 deve ser assemelhada à de n.º 08, o que implica nova tipificação sobre a multa aplicada.

Afirma que a infração de n.º 07, conforme exposto no tópico anterior, aplicou 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. Reproduz o citado artigo regulamentar.

Requer seja aplicado o mesmo raciocínio empregado em relação à infração n.º 07, ou seja, este tópico restará prejudicado se a Infração n.º 06 for afastada, à medida que sua análise é acessória

àquela. Requer a desconstituição da Infração n.º 06 ou, na remota hipótese de sua subsistência, a minoração da multa de 100% para 60%, nos termos do art. 42, II, "d", da Lei n.º 7.014/96.

Pede: (i) seja recebida a presente impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário lançado através do Auto de Infração até decisão final; (ii) 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; e (iii). ao fim, seja totalmente desconstituído o crédito tributário estampado no Auto de Infração tendo em vista as razões elencadas na presente peça, ou, sucessivamente, seja, em relação à Infração n.º 06 a 09, 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 A.I. 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 n.º 08, 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 n.º 7.014/96) para 60% (art. 42, II, "d", da Lei n.º 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 prestou informação fiscal fls.296/299. Diz que confirma o procedimento fiscal na sua totalidade aduzindo que o Impetrante reconheceu de pronto as infrações 01, 02, 03, 04 e 05, tendo se manifestado apenas com relação às infrações 06, 07, 08 e 09, todas referentes ao levantamento quantitativo de estoques, que se manifesta, reafirmando-as, pelas razões que seguem.

Afirma que a Autuada contesta as infrações 06 e 09 afirmando que o Fisco, ao proceder aos levantamentos, os fez baseado em meras suposições e se reporta de forma equivocada, às fls. 207 e 208, "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".

Prossegue ainda, na fls. 207, com 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 escrutado no livro."

Esclarece, primeiramente, 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 o estoque inicial e final por produtos. Ressalta 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.

Comenta que o contribuinte parece desconhecer é que a Secretaria da Fazenda dispõe de instrumentos e sistemas de fiscalização que permitem identificar omissões tanto de entradas, 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), a EFD e as NFe.

Informa que 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 e de Saídas de Mercadorias e nos demais arquivos SINTEGRA (Registro 50, 54, 75, 60M, 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. Diz que estes dados foram confrontados durante o decorrer dos trabalhos com as notas fiscais e os dados contidos na memória fiscal - MFD dos ECFs, que foram também arrecadados pela fiscalização, conforme Intimações Fiscais anexas às fls. 14 e 15.

Argumenta que partindo de uma tese equivocada, a Autuada apresenta às fls. 209 e 210, uma tabela tentando comprovar sua teoria com cálculo aritmético, elencando alguns códigos de mercadorias que sequer foram objeto de cobrança do imposto na autuação. Dessa forma, diz que o autuado demonstra não ter analisado os demonstrativos, pois às fls. 208 e 209, apresenta recortes de tabelas onde cita códigos de produtos que não constam do levantamento das omissões apuradas que se verifica integralmente da mídia anexa ao Auto de Infração, fl. 33, entregue contra recibo, fls. 34 a 36.

Registra que a Impugnante aduz argumentos em cima de eventos que não existem. Tenta 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 qualquer embasamento fático-legal.

Afirma que a tentativa da Impugnante em descharacterizar a autuação não tem procedência, desde quando os levantamentos fiscais que sustentam o Auto de Infração cumpriram todas as exigências normativas e contém todos os elementos e provas, quanto à caracterização da Infração e enquadramento legal.

Quanto à afirmativa de que as Lojas Renner S/A, é empresa de renome nacional e não busca sonegar impostos concorda que este não é o objetivo da mesma e em momento algum coloca a empresa sobre suspeição.

Chama a atenção dos Julgadores que grande parte dos argumentos apresentados diz respeito a elucubrações do Impugnante a respeito de como o Fisco deve proceder a 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, de fatos pretéritos dispensando a presença do preposto fiscal. Portanto, afirma que 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, momento em que observou a forma de funcionamento da empresa.

Ressalta 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.

Sobre as justificativas apresentadas pela impugnante, diz que demonstram a falta de controle dos seus estoques e que só confirmam as omissões encontradas pela fiscalização no levantamento quantitativo.

Quanto às perdas argumentadas a fl.217 e seguintes, diz constatar que o contribuinte não procedeu, conforme a legislação prevista nos incisos do art. 100 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que disciplina esta questão. O mesmo regulamento determina no artigo 102 a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias.

Ressalta que 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. Afirma ser compulsória a emissão de documento fiscal para este fim, existindo inclusive um CFOP para registrar tais eventos que é o de número 5927 – “lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, do qual a empresa não fez uso.

Em relação às infrações 07 e 08, assegura que a Impugnante não apresenta nenhum argumento relevante, entretanto, passa a esclarecer alguns pontos.

Aduz que estas infrações se referem a aquisição de mercadorias também sujeitas a antecipação total do imposto em virtude de pertencerem ao rol das mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, porém foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias apresentando Omissão de Entradas.

Explica que o ICMS decorrente das operações com essas mercadorias é recolhido por ocasião das Entradas no estabelecimento, fato que não foi observado pela impugnante, conforme Demonstrativos - ICMS Normal por Solidariedade - Saída de Tributação e Antecipação Tributária - Saída Sem Tributação. Reafirma o procedimento fiscal em sua totalidade.

Consta às fls. 301/304 extrato do SIGAT/SICRED com o pagamento das parcelas reconhecidas pelo autuado.

VOTO

No presente lançamento está sendo exigido ICMS em decorrência de 09 (nove) infrações à legislação tributária, devidamente relatadas na inicial. O autuado contestou apenas as infrações de 06 a 09 que se referem a levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. As demais infrações não foram impugnadas pelo defendant, sendo, portanto, consideradas procedentes, não fazendo parte da lide. Assim, a contenda se restringe apenas à sexta, sétima, oitava e nona infrações, que foram impugnadas.

Preliminarmente verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, estando devidamente caracterizados as infrações, o infrator, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo, as alíquotas, os dispositivos infringidos e a indicação da multa aplicável, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Os autos estão devidamente instruídos. Não existem lacunas, contradições ou obscuridades que ensejam a necessidade de esclarecimento técnico. Não acolho, portanto, o pedido de perícia técnica, visto que o sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação, conforme comprovante do recebimento por preposto da empresa fl.34., deixando de carrear aos autos, documentos, levantamentos e demonstrativos apontando inconsistências passíveis de revisão fiscal em diligência ou por meio de perícia técnica nos termos regulamentares. Por outro lado, existem nos autos todos os elementos necessários ao convencimento dos julgadores. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, II, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

O defendant argüiu a decadência dos valores lançados anteriores a agosto de 2010, dizendo que deve ser aplicado o art. 173, I, do Código Tributário Nacional, 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. No caso concreto, deveria ser aplicado, o art. 150, § 4º, do CTN.

O entendimento no âmbito deste CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que tange ao ICMS, é de que a Fazenda Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, conforme previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria e não o prazo previsto no § 4º do art. 150 do referido CTN.

No presente caso, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento se refere a ocorrências do exercício de 2010, a contagem de prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário iniciou-se em 01/01/2011 findando-se em 31/12/2015.

Como a ação fiscal se iniciou antes desta data, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 30/09/2015, não há que se falar em decadência. Diante disso, não acolho a decadência arguida.

No mérito, as infrações impugnadas referem-se à falta de recolhimento do imposto, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em consideração para cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, o das entradas tributáveis, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no ano de 2010 (infração 06); falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter dado entrada em mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas de documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, além da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem o respectivo documento fiscal, respectivamente, (infrações 07 e 08) e falta de recolhimento do imposto relativo a omissões 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 as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011 (infração 09).

O autuado não contesta objetivamente qualquer destas irregularidades. Tendo recebido o demonstrativo analítico referente a apuração destas infrações, não rebateu os cálculos ali registrados, limitando-se a alegações subjetivas como: **(a)** foram aplicadas fórmulas matemática que necessariamente resultam na constatação de diferenças; **(b)** inexiste um nexo de causalidade entre o fato incontrovertido (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saídas); **(c)** a fiscalização teria autuado em função de mera discrepância no estoque obtida do cotejo entre o livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos do SINTEGRA; **(d)** as infrações foram constatadas através de presunções.

Observo que, de fato, as infrações 06, 07 e 08 acima descritas, foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques e estão amparadas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “*o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como, a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção*” (grifo nosso).

Estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos.

Quanto à irregularidade estampada na infração 09, não se trata de presunção, pois a diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento

de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O art. 60, § 1º, do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

A Portaria nº 445/98, que disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece no art. 10, que no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, (infração 07), bem como, o imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, (Infração 08) apurados na forma prevista no art. 10, I, “a” e “b” daquela Portaria.

A autuante em sede de informação fiscal esclareceu que realizou o trabalho de auditoria que constatou as diferenças apontadas, levando em consideração o estoque de mercadorias informado no livro de Registro de Inventário e nos arquivos SINTEGRA enviados pelo contribuinte, no Registro 74, que contém o estoque inicial e final por produtos, cujo arquivo magnético não apresentou qualquer inconsistência. Prosseguiu explicando que se utilizou de instrumentos e sistemas de fiscalização que permitiram identificar omissões tanto de entradas, como de saídas, através da EFD, NFe, livros de Entradas e de Saídas de mercadorias e nos demais arquivos SINTEGRA (Registro 50, 54, 75, 60M, 60 R), bem como, os registros enviados pelo contribuinte através do SPED Fiscal. Além das notas fiscais, compuseram a auditoria as operações de entradas e saídas de mercadorias com cupons fiscais através dos dados contidos na memória fiscal - MFD dos ECFs, que foram também arrecadados pela fiscalização, conforme Intimações Fiscais anexas às fls. 14 e 15 deste PAF.

Com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenorizadamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, o autuado, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, optou por não fazer contestações em relação às quantidades apuradas com divergências ou em relação ao preço médio consignado no levantamento fiscal. Neste caso, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado e concluir que no caso em análise, o levantamento fiscal reflete as normas da Lei 7.014/96 do RICMS/BA e da Portaria 445/98.

O defensor comentou que os estoques da empresa podem apresentar variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída e que tal situação decorreria, por exemplo, do extravio de itens do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação, o que é muito comum em seu ramo de atividade.

De fato, as ocorrências referentes a perdas, quebras ou extravios estão previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores e o procedimento a ser adotado ante tais fatos está disciplinado nos artigos 100 e 102 do RICMS/97, que reproduzo:

"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”.

Observo que o defendante não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse sua alegação e estivesse em consonância com os dispositivos acima transcritos, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam decorrentes de perdas, quebras ou extravios inerentes a sua atividade como grande lojista atuante na rede de varejo.

Noto que em ação fiscal, a autuante constatou omissões de operações de entradas e saídas de mercadorias apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, que resultaram na exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, que se constitui em presunção legal de omissão de saídas prevista na Lei 7.014/96 e se configura na falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentação fiscal exigível (infração 06), conforme art.13, inciso II, da Portaria 445/98.

Ressalto que se tratando de mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saídas sem tributação, 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 07), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.

Observo também, ser devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 08), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Saliento que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível (infração 09), conforme art. 4º, da Portaria 445/98.

Constatou que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

O contribuinte de posse dos demonstrativos do levantamento fiscal, não comprovou a emissão dos documentos fiscais relativos às mercadorias objeto da imputação, e que constam nos mencionados levantamentos realizados, e não apontou objetivamente, nem comprovou erros numéricos relacionados aos demonstrativos elaborados pela Fiscalização. Dessa forma, entendo que são subsistentes as infrações 06, 07, 08 e 09 deste auto de infração.

O autuado requereu seja a Infração de nº 07 e 08 tratadas como acessórias em relação à de nº 06, entendendo que, neste caso, a multa aplicada para a infração 08 deveria ser reduzida de 100% para 60%, quando do julgamento.

Observo que as multas sugeridas foram aplicadas corretamente pela autuante, em conformidade com a Lei 7014/96, cujos dispositivos estão devidamente registrados no auto de infração, inexistindo previsão legal para atendimento do pleito do autuado.

Quanto ao argumento do impugnante de que não deve prevalecer a multa indicada no Auto de Infração por ser inconstitucional e assumir caráter confiscatório com base nos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade e da capacidade contributiva, não acolho a referida pretensão, visto que a imposição fiscal em exame decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos preconizados pelo art. 167 do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 115484.0007/15-0, lavrado contra **LOJAS RENNER S. A.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.816,86**, acrescido das multas de 60% sobre R\$26.345,54 e 100% sobre R\$34.471,32, previstas nos incisos VII, alínea "a", II, alíneas "a", "f" e "d" e III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abri de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR