

**A. I. N°** - 279465.0018/16-1  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S/A  
**AUTUANTE** - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D OLIVEIRA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 21.11.2016

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0182-05/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração subsistente. 2. ALÍQUOTAS. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS EM RAZÃO DE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. As alegações do sujeito passivo não se fizeram acompanhar de provas que atestassem as ocorrências citadas na peça defensiva. Mantida a infração. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A defesa não apresentou nenhuma comprovação de incorreção nos valores cobrados na ação fiscal ou prova de pagamento do tributo lançado, estando a exigência fiscal devidamente especificada nas planilhas que integram o A.I. Mantido o lançamento. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DAS ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Excluídas da autuação as notas fiscais em que ficou efetivamente comprovado, através de protocolos, o cancelamento das operações, conforme registros existentes no sistema de nota fiscal eletrônica. Infração reduzida. Não acolhidos

os pedidos de exclusão ou abrandamento da multa sob a alegação de afronta ao princípio do não confisco. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido pedido de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 28/03/2016, para exigir ICMS e multa no valor principal de R\$174.072,58, contendo as seguintes imputações:

Infração 01 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária. Conforme consta nas planilhas DEM\_CRÉDITO INDEVIDO\_MERCADORIAS ST-2013 e DEM\_CRÉDITO INDEVIDO\_MERCADORIAS ST-2014 – ANEXO I. Valor do débito: R\$ 1.920,04. Multa de 60%.

Infração 02 – 03.02.02: Recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme consta nas planilhas DEM\_DÉBITO A MENOR ECF-ERRO NA DETERMINAÇÃO CT\_2013 e DEM\_DÉBITO ECF, - ERRO NA DETERMINAÇÃO CT\_2013. ANEXO II. Valor do débito: R\$ 24.916,38. Multa de 60%.

Infração 03 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2013 e 2014. Conforme consta nas planilhas: DEM\_ESTOQUE\_OMISSÕES DE SAÍDA\_2013 e DEM\_ESTOQUE\_OMISSÕES DE SAÍDA\_2014. ANEXO III. Valor do débito: R\$123.076,69. Multa de 100%.

Infração 04 – 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício de fechado. Conforme consta nas planilhas DEM\_ESTOQUE\_ICMS SOLIDARIEDADE\_2013 e DEM\_ESTOQUE\_ICMS SOLIDARIEDADE\_2014. ANEXO IV. Valor do débito: R\$6.554,59. Multa de 100%.

Infração 05 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Conforme consta nas planilhas DEM\_ESTOQUE\_ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA\_2013 e DEM\_ESTOQUE\_ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA\_2014. ANEXO V. Valor do débito: R\$2.818,93. Multa de 60%.

Infração 06 – 07.01.02: Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e/ou exterior. Conforme consta nas planilhas DEM\_ANTECIPAÇÃO TOTAL ICMS ST\_2013 e DEM\_ANTECIPAÇÃO TOTAL ICMS ST\_2014. ANEXO VI. Valor do débito: R\$ 13.072,84. Multa de 60%.

Infração 07 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme consta nas planilhas DEM\_NF ENTRADA\_NÃO IDENTIFICADAS EFD\_2014. ANEXO VII. Valor do débito: R\$ 1.712,11. Multa de 1% do valor comercial das entradas, prevista no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96.

O autuado foi notificado do lançamento em 29/03/16 e ingressou com defesa administrativa em 20/05/16, através de petição acostada às fls. 116 a 140 dos autos, firmada por advogado com procuração nos autos (fls. 142 146) e demais documentos anexos.

Após fazer uma síntese das acusações fiscais, discorreu acerca da tempestividade da peça impugnatória.

No tocante à infração 01 disse ter sido injustamente autuada visto que a autoridade fiscal deixou de considerar algumas particularidades da atividade de varejo de artigos de vestuário exercida pela impugnante. Afirmou realiza muitas trocas de mercadorias, pois diversos clientes da loja compram peças e depois retornam ao estabelecimento para proceder trocas por outras pelas de numeração maior/menor, cor diferente do original, modelo etc. Após realização da troca o cliente sai com o artigo adequado aos seus anseios de moda e a peça que foi devolvida, dá entrada novamente no estoque. Quando a troca, por exemplo, envolve artigo de calçado, este, ao retornar ao estoque, será novamente vendido a outro cliente e o “crédito de ICMS gerado na venda será utilizado no recolhimento do imposto” a cargo da impugnante. Afirmou que o ICMS é tributo adstrito ao princípio constitucional da não cumulatividade, nos termos da Carta Magna, não podendo o legislador infraconstitucional ou o administrador público diminuir sua eficácia, impedindo que o crédito de ICMS seja apropriado por ocasião do retorno da mercadoria ao estoque do estabelecimento comercial. Após transcrever lições do prof. Roque Carrazza em torno do citado princípio, afirmou que o ICMS objeto da exigência fiscal foi recolhido quando da realização da substituição tributária não havendo qualquer lesão ao erário público no procedimento adotado pela impugnante.

Infração 02: Alega que este item também não merece prosperar visto que a auditora fiscal teria se equivocado na aplicação das alíquotas, devido à classificação incorreta de mercadorias sujeitas à tributação normal com se fossem submetidas ao regime da antecipação tributária. Afirmou que todas as notas fiscais encaminhadas à fiscalização apresentavam destaque e pagamento do ICMS à alíquota correta e que mesmo que eventualmente tenha havido comercialização de mercadorias sem incidência de tributo, por terem sido os produtos tratados no campo de incidência do imposto devido por substituição tributária, houve o recolhimento anterior do imposto, não restando qualquer valor a ser reclamado pelo fisco estadual. Ressaltou ainda que o ICMS-ST é apurado com a aplicação de elevadas margem de valor agregado, implicando em pagamentos bem superiores aos exigidos no presente Auto de Infração.

Entende que na presente autuação não se verificou a ausência de recolhimento do tributo, sendo também descabida aplicação de multa a título de penalidade.

Infrações 03, 04 e 05: A defendente alegou, primeiramente, que deve ser considerada na análise dessas infrações, o segmento em que a empresa atua e o modo como ocorrem as suas operações.

Que se deve considerar que a comercialização de expressiva variedade de produtos ocasiona uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destes produtos, ou seja, cada produto adquirido para a revenda no varejo assume uma subclassificação adotada pela Impugnante para gerir de forma mais eficaz de venda direta ao consumidor.

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

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

do produto em estoque e quando o cliente escolhe uma peça que está na loja, esta peça é vendida, mesmo que haja alguma divergência no estoque de mercadorias, e tais divergências podem ocorrer pelos motivos mais variados.

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

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

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

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

Apresentou o entendimento de que, para que a autuação fosse consistente, deveria ter considerado não só os códigos das mercadorias, mas um relatório consolidado por produto com a mesma descrição, verificando assim o saldo de cada um deles, podendo assim se afirmar se houve realmente omissão de saída de determinado produto. Por qualquer ângulo que se analise a lavratura do Auto de Infração, diz que este carece de integridade formal pela maneira com que foi realizada a apuração, devendo ser anulado.

Infração 06 – Afirmou a defesa que em nenhuma hipótese deixou de recolher o tributo devido ainda que eventualmente possa ter de, forma inadvertida, considerado que determinadas mercadorias não estavam submetidas ao regime das Substituição Tributária. Em tais casos disse que efetuou a tributação das operações no momento da venda e, assim, apenas eventual diferença de valor, se apurada, poderia em tese ser lançada através de Auto de Infração. Declarou, entretanto que a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou esse fato, passando a exigência fiscal a apurar tão somente a totalidade do ICMS-ST, o qual, entende, ser a menos, parcialmente indevido. Diante dessa situação entende ser impossível ao fisco sustentar a liquidez do lançamento, motivo pelo qual pede o seu cancelamento.

Infração 07 – Ressaltou que as notas fiscais que o fisco baiano considerou não terem sido objeto de escrituração fiscal foram efetivamente canceladas, conforme comprovariam os registros XML juntados à peça de defesa (fls. 163 a 169). Apresentou relação de notas de entradas e respectivos protocolos (NFs 2669; 616473, 2078 e 5829). Frisou ainda que em relação a esses documentos a própria SEFAZ-BA autorizou o cancelamento de cada NF, motivo pelo qual esse lançamento seria ilícito, cabendo o seu cancelamento, visto que incorreu em afronta aos princípios da verdade material; do devido processo legal e da vinculação dos atos administrativos, entre eles o ato de lançamento tributário, previsto no art. 142, do CTN (Código Tributário Nacional).

Em relação às multas aplicadas, em percentuais de 60% e 100% alega que devem ser afastadas por serem manifestamente abusivas e excessivas. Afirma que no caso em apreço não há que se falar em Autuação na medida em que não houve a falta de escrituração de notas fiscais de entrada haja vista que essas foram canceladas conforme XMLs anexadas à peça defensiva.

Apresentou o entendimento de que, ainda que se pudesse falar em autuação, o percentual aplicado a título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, uma vez que deixou-se de ser levado em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento.

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

Sobre o tema a defesa reproduziu ensinamentos doutrinários de Ives Gandra Martins e transcreveu também decisões exaradas por tribunais superiores (STF e STJ), que limitaram os percentuais de multa a patamares entre 20% e 30%.

Por fim, o defendente formulou os seguintes pedidos:

1. seja julgada totalmente procedente a impugnação anulando-se o Auto de Infração;
2. caso assim não entenda o órgão julgador, que os autos sejam baixados em diligência para que se apure eventual valor devido, considerando que as infrações pautadas em levantamento de estoque (infrações 3, 4 e 5):
  - 2.1 devem considerar não apenas a comparação dos produtos pelo código do item, mas especialmente as descrições das mercadorias, já que há mercadorias idênticas com códigos diversos caso não seja julgada totalmente procedente a impugnação, sejam abatidos os valores devidamente recolhidos;
  - 2.2 as infrações 2 e 6 pautam-se em eventual pagamento de tributo a menor devido à aplicação ou não da substituição tributária, mas carecem de análise mais aprofundada para que se verifique não só o valor do ICMS-ST devido, mas também se houve valor pago sobre a venda da mercadoria, realizando a compensação sobre ambos, sob pena de se lançar imposto em duplicidade sobre a mesma operação;
3. caso não seja julgada totalmente procedente a impugnação, que se proceda à redução das penalidades, por serem abusivas e incorrerem em efeito confiscatório ao patrimônio da Impugnante.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 172 a 183 dos autos.

Quanto à infração 01, após fazer uma síntese das alegações defensivas, declarou que a não cumulatividade (débito e crédito) é aplicável às mercadorias sujeitas à tributação normal, o que não é o caso das mercadorias desta infração. Disse que no caso em exame a tributação foi encerrada quando da entrada da mercadoria, e uma vez encerrada a fase de tributação, não há que se falar em crédito ou débito do imposto.

A autuante reproduziu as disposições contidas no RICMS, artigos 97, inciso IV, alínea “b”, e 290, que determina que na hipótese da mercadoria estar inserida no regime de substituição tributária, é vedada a utilização de qualquer crédito fiscal pelo adquirente, “*in verbis*”:

**"Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:**

**IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:**

**b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359);"**

**"Art. 290.** Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária."

Ressaltou que em afirmação contraditória a própria autuada alegou, em sua impugnação que: "(...), **o ICMS devido foi pago num primeiro momento, quando da substituição tributária, e assim, não houve lesão alguma ao erário público, pois o ICMS foi pago no início da cadeia.**".

Ressaltou mais uma vez que lá no início da cadeia, por ocasião do cálculo dessa antecipação, o crédito fiscal correspondente foi devidamente concedido ao contribuinte.

INFRAÇÃO 02 - Disse que a impugnante não trouxe nenhuma prova ou documento que contraditasse o lançamento efetuado, razão pela qual não teceu quaisquer considerações em torno dessa infração.

As infrações 03, 04 e 05 foram abordadas de forma conjunta na informação fiscal. Após fazer um resumo das alegações defensivas a autuante declarou que a contagem física de estoques é baseada na escrituração fiscal do contribuinte, mais precisamente nos inventários inicial e final, e nas notas fiscais emitidas e recebidas no período fiscalizado.

Reproduziu as disposições do art. 1º da Portaria nº 445/98, ressaltando que as omissões encontradas pelo fisco decorreram da contagem física de estoques, obedecendo à seguinte equação contábil:

<b>Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final</b>
--

Que são realizados os agrupamentos necessários, para reunir num mesmo item (grupo) as mercadorias com descrições idênticas, ou eventualmente descrições similares com códigos idênticos. A esse respeito, determina a Portaria nº 445/91 em seu art. 3º, inc. III. Se o resultado da equação for negativo, estaremos diante de uma omissão de entrada de mercadoria. Se for positivo, estaremos diante de uma omissão de saída de mercadoria.

Declarou que na contagem física de estoques de mercadorias, em exercício fechado, quase sempre, se apura tanto omissões de entradas, quanto omissões de saídas. Entretanto, conforme disposto na Portaria 445/98, o crédito tributário deve ser lançado sobre as omissões de maior valor monetário (art. 13, incs. I e II, arts. 4º e 5º).

Argumentou que na defesa apresentada, a alegação da impugnante centra-se na grande quantidade de mercadorias que comercializa e nas devoluções de produtos pelos clientes, o que ocasionaria, inúmeras vezes, a geração de outro código no ato da troca. Segundo o contribuinte, tal fato teria levado a uma omissão não verdadeira de entrada ou saída de mercadoria do estoque.

A autuante, ao se contrapor, disse ser irrelevante se as omissões de saída de mercadorias decorreram de perda, furto ou des controle de estoque (mais de um código para a mesma mercadoria, troca de etiqueta, etc). O fato é que o ICMS incide sobre as saídas de mercadorias, independentemente do resultado financeiro obtido com a operação. Reproduziu o art. 1º, inc. I, § 2º, I e § 3º, inc. VII, do RICMS.

Afirmou em seguida que se na contagem física de estoques o contribuinte detectou as ocorrências de perdas ou furtos de mercadorias, deveria ter regularizado a situação fiscal das mesmas, emitindo nota fiscal de saída com CFOP 5927 - de perda ou furto - para estornar o crédito de ICMS utilizado na entrada, conforme determina o artigo 312, do RICMS/BA.

Finalizou suas considerações em torno das infrações 03, 04 e 05, declarando que não houve da parte do Contribuinte nenhuma comprovação de incorreção no valor, na quantidade ou na unidade de qualquer mercadoria que conste do levantamento de estoque.

INFRAÇÃO 06 – Na fase de defesa a autuada disse em relação a essa imputação que: "A Impugnante em nenhum caso deixou de recolher o tributo devido, ainda que eventualmente

*possa ter inadvertidamente considerado que determinadas mercadorias não estavam sujeitos à ST, quando na realidade estavam".*

Entretanto, disse a autuante, a impugnante não apresentou nenhuma comprovação de incorreção nos valores cobrados, especificados um a um nas planilhas DEM\_ANTECIPAÇÃO TOTAL ICMS ST\_2013 e DEM\_ANTECIPAÇÃO TOTAL ICMS ST\_2014, que acompanham a infração. Sem provas que possam modificar o lançamento do crédito tributário, mantenho integralmente a infração.

INFRAÇÃO 07 - Em sua argumentação, a defendente apresentou cópia de 04 (quatro) protocolos de cancelamento de NFe de 2013 incluídas na relação de notas não escrituradas. Após análise da documentação apresentada, a fiscalização admitiu o equívoco no lançamento e excluiu o montante de R\$87,19 do total da infração, que foi reduzido para a cifra de R\$1.624,92, tudo conforme Demonstrativo do Débito em anexo (fls. 184 a 187 do PAF).

No tocante à alegação de abusividade e excessividade das multas, a autuante afirmou que os percentuais das penalidades atribuídas a cada infração são determinados em Lei, não competindo ao fisco nem ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), a análise da constitucionalidade das mesmas, conforme norma expressa contida no RPAF/BA – art. 167, inc. I e III.

Ao concluir a peça informativa manifestou o entendimento de que em relação às infrações 01 a 06 a defesa não trouxe qualquer fato novo que pudesse alterar o lançamento, nem mesmo acostou documentos probatórios capazes de modificar os valores que foram apresentados no Auto de Infração.

Em relação à infração 07, refez o lançamento, conforme demonstrado na planilha DEM\_NF ENTRADA\_NÃO IDENTIFICADAS EFD\_2013\_IF, anexa, e no Demonstrativo de Débito que acompanhou a informação fiscal (fls. 184 a 187).

O contribuinte tomou ciência do inteiro teor da informação (doc. fls. 191/192) e ingressou nova petição nos autos (MANIFESTAÇÃO – fls. 194/199), subscrita por seus advogados, ocasião em que reiterou os termos da sua defesa administrativa, entendendo que a auditora autuante não cumpriu integralmente com o seu mister, visto que procedeu à exclusão tão somente das notas comprovadamente canceladas, integrantes da infração 07.

Em seguida o PAF retornou à autuante para a prestação de nova informação fiscal (fl. 226). Nessa intervenção a mesma afirmou que a impugnante prosseguiu no feito fazendo a defesa integral de todas as imputações aduzindo os mesmos argumentos desenvolvidos na petição inicial. Concluiu mantendo os termos da autuação com a alteração processada exclusivamente na infração 07.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe contém 07 (sete) imputações fiscais conforme foi detalhadamente reproduzido no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

A defendente alegou que a fiscalização lavrou o Auto de Infração para períodos nos quais foi efetuado o recolhimento do ICMS ST, conforme planilha que elaborou. Também afirmou que não deixou de cumprir com suas obrigações tributárias, e requereu a nulidade da autuação fiscal. Como se trata de alegações relacionadas ao mérito, as mesmas serão analisadas neste voto quando forem enfrentadas as questões substanciais do lançamento tributário.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, pois os elementos constantes nos autos, já são suficientes para a formação de juízo de mérito, nos termos do art. 147, II, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Observo que no presente Processo Administrativo Fiscal – PAF foi obedecido o devido processo legal, o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório. Constato que o Auto de Infração atende a todas as formalidades para a sua validade, conforme requisitos constantes no art. 39, RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não existindo a falta de clareza ou obscuridade. Ademais o lançamento tomou por base os dados existentes na escrita fiscal do contribuinte e entregues à

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

No mérito, a infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de fevereiro, março, abril, junho, julho, agosto e setembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014.

Conforme previsto no art. 90, do RICMS/2012, *“Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

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

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

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

Conforme já ressaltado linhas acima é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.

Dessa forma, concluo pela subsistência deste item do presente lançamento, haja vista que, em relação às mercadorias enquadradas na Substituição Tributária, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

Infração 02: Recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas nos meses de janeiro a dezembro de 2013 e janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, outubro, novembro e dezembro de 2014.

O autuado alegou que a auditora fiscal teria se equivocado na aplicação das alíquotas, devido à classificação incorreta de mercadorias sujeitas à tributação normal com se fossem submetidas ao regime da antecipação tributária. Afirmou que todas as notas fiscais encaminhadas à fiscalização apresentavam destaque e pagamento do ICMS à alíquota correta e que mesmo que eventualmente tenha havido comercialização de mercadorias sem incidência de tributo, por terem sido os

produtos tratados no campo de incidência do imposto devido por substituição tributária, houve o recolhimento anterior do imposto, não restando qualquer valor a ser reclamado pelo fisco estadual. Ressaltou ainda que o ICMS-ST é apurado com a aplicação de elevadas margem de valor agregado, implicando em pagamentos bem superiores aos exigidos no presente Auto de Infração. Entende que na presente autuação não se verificou a ausência de recolhimento do tributo, sendo também descabida aplicação de multa a título de penalidade.

Observe, todavia, que as alegações do sujeito passivo não se fizeram acompanhar de provas que atestassem as ocorrências citadas na peça defensiva.

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

As infrações 03, 04 e 06 serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam da mesma matéria, levantamento quantitativo de estoques.

Infração 03: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no exercício de 2012.

Infração 04: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2012.

Infração 05: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, 2012.

O defendente alegou que atua formal e regularmente e não adquire nem revende mercadorias sem nota fiscal. Que se deve considerar que a comercialização de expressiva variedade de produtos ocasiona uma enorme quantidade de cadastros internos para identificação destes produtos. Disse que no caso em tela, a subclassificação que utilizou acabou por induzir a fiscalização a erro ao lavrar o Auto de Infração por suposta omissão de saídas, na medida em que um determinado modelo de blusa recebe nos registros internos diversos códigos cadastrados, apesar de possuir um único preço de venda no varejo, tais códigos são utilizados para identificar internamente a existência desta mesma blusa em tamanhos P, M e G, e ainda, nas diversas cores diferentes que o modelo possui.

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

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

Na informação fiscal a autuante afirmou que na contagem física do estoque foi constatado que houve perda ou furto de mercadorias, e o defendente deveria ter regularizado a situação fiscal através do estorno de crédito, conforme determina o art. 312, inc. IV do RICMS-BA/2012 e procedido também à emissão de nota fiscal de saída com CFOP 5927 (perda ou roubo), para a

regularização dos estoques. Disse ainda ser irrelevante, na contagem física dos estoques, se as omissões de saídas decorreram de perda, furto ou descontrole do estoque (troca de etiqueta).

Diante das alegações apresentadas e provas colacionadas nos autos concluo que:

- Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas (infração 03).
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 04), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98.
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 01 do RICMS/12 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi (Infração 05), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Mantenho sem alteração as infrações 03, 04, e 05.

No tocante à infração 06, que contempla a acusação de recolhimento a menor do ICMS, por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, a defesa afirmou que em nenhuma hipótese deixou de recolher o tributo devido ainda que eventualmente possa ter, de forma inadvertida, considerado que determinadas mercadorias não estavam submetidas ao regime da Substituição Tributária. Declarou ainda que em tais casos efetuou a tributação das operações no momento da venda e, assim, apenas eventual diferença de valor, se apurada, poderia em tese ser lançada através de Auto de Infração. Consignou, entretanto, que a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou esse fato, passando a exigência fiscal a apurar tão somente a totalidade do ICMS-ST, o qual, entende, ser ao menos, parcialmente indevido. Diante dessa situação entende ser impossível ao fisco sustentar a liquidez do lançamento, motivo pelo qual pede o seu cancelamento.

Observe, entretanto, em conformidade com as declarações firmadas pela autuante na fase de informação fiscal, que a empresa impugnante não apresentou nenhuma comprovação de incorreção nos valores cobrados ou prova de pagamento do tributo lançado, estando a exigência fiscal devidamente especificada nas planilhas DEM\_ANTECIPAÇÃO TOTAL ICMS ST\_2013 e DEM\_ANTECIPAÇÃO TOTAL ICMS ST\_2014, que acompanham a infração. Sem provas que possam modificar o lançamento do crédito tributário, mantenho integralmente a infração 06.

Quanto à infração 07, que contém a exigência de multa pela falta de lançamento de nota fiscal na escrita do ICMS do contribuinte, a defesa ressaltou que os documentos fiscais que o fisco baiano considerou não terem sido objeto de escrituração fiscal foram efetivamente cancelados, conforme comprovariam os registros XML juntados à peça de defesa (fls. 163 a 169). Apresentou relação de notas de entradas e respectivos protocolos (NFs 2669; 616473, 2078 e 5829). Frisou ainda que em relação a esses documentos a própria SEFAZ-BA autorizou o cancelamento de cada NF, motivo pelo qual esse lançamento seria ilícito, cabendo o seu cancelamento, visto que incorreu em afronta aos princípios da verdade material; do devido processo legal e da vinculação dos atos administrativos, entre eles o ato de lançamento tributário, previsto no art. 142, do CTN (Código Tributário Nacional).

Observe, entretanto, que a defesa apresentou tão somente cópia de 04 (quatro) protocolos de cancelamento de NFe de 2013 (NFs 2669; 616473, 2078 e 5829), incluídas na relação de notas não escrituradas. Após análise da documentação apresentada, a autuante, na informação fiscal, admitiu o equívoco no lançamento e excluiu o montante de R\$87,19 do total da infração, que foi

reduzido para a cifra de R\$1.624,92, tudo conforme Demonstrativo do Débito em anexo (fls. 184 a 187 do PAF).

Acato a revisão efetuada pelo autuante, considerando que só é possível acatar a exclusão das notas fiscais que restou efetivamente provado, através de protocolos de cancelamento existentes no sistema de nota fiscal eletrônica. A infração 07 é, portanto, procedente em parte.

A defendente contestou ainda as multas exigidas, alegando o efeito confiscatório das penalidades lançadas no Auto de Infração, pedindo que as mesmas fossem reduzidas ou canceladas. Não acolho a postulação defensiva, visto que não estão incluídos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É que o prescreve o art. 167, incisos I e III, do RPAF, (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

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

<i>INFRAÇÃO Nº</i>	<i>CONCLUSÃO</i>	<i>IMPOSTO</i>
01	PROCEDENTE	1.920,04
02	PROCEDENTE	24.916,38
03	PROCEDENTE	123.076,69
04	PROCEDENTE	6.554,59
05	PROCEDENTE	2.819,93
06	PROCEDENTE	13.072,84
07	PROCEDENTE EM PARTE	1.624,92
<b>TOTAL</b>	-	<b>173.985,39</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0018/16-1**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$172.360,47**, acrescido das multas de 60% sobre R\$42.729,19 e de 100% sobre R\$ 129.631,28, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “d”; VII, “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.624,92**, prevista no art. 42, inc. XI, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2016.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR