

**PROCESSO** - A. I. Nº 115484.0008/15-6  
**RECORRENTE** - LOJAS RENNER S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0031-06/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/04/2017

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0076-12/17**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a.2)** 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, além disso, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. **b)** MERCADORIAS DA TRIBUTAÇÃO NORMAL. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO MAIOR VALOR MONETÁRIO. DIFERENÇA DE SAÍDAS. 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. 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 o pedido de perícia técnica. Rejeitadas as preliminares de nulidade do Auto de Infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/15 para imputar ao contribuinte o cometimento de oito infrações, sendo objeto do Recurso as infrações 6, 7 e 8, como a seguir descrito:

*Infração 6 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margens de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque (exercício de 2011), sendo lançado o valor de R\$110,65, acrescido da multa de 60%;*

*Infração 7 - falta de recolhimento do imposto na qualidade de responsável solidário, por ter adquirido*

*mercadorias de terceiros e desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (exercício de 2011), sendo lançado o valor de R\$5.482,87, acrescido da multa de 100%;*

*Infração 8 - falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias, em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (exercício de 2011), levando-se em conta para cálculo do imposto o maior valor monetário - o das saídas tributáveis -, sendo lançado o valor de R\$114.300,95, acrescido da multa de 100%.*

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

### **VOTO**

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

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

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

*Os termos acima não encontram qualquer nexo causal. A infração 2 tem natureza totalmente diversa da infração 6, assim como a infração 1. As infrações 1 e 2 tratam de crédito indevido de operações regularmente escrituradas. A infração 6 sequer trata de crédito fiscal, mas de imposto devido por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo pela detecção de omissão de entradas de mercadorias sujeitas a este regime tributário. Além disso, defesa do impugnante aparentemente trouxe fatos relativos de um outro Auto de Infração em instância judicial, pois apresenta até mesmo itens como “refrigerantes” citados no relatório em negrito, e trechos que não guardam qualquer correlação com o contexto do lançamento aqui em lide:*

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

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

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

*A infração 7 também decorre de omissão de entradas, e o imposto foi lançado, diferentemente da infração 6,*

*porque foi atribuída responsabilidade por solidariedade quanto à obrigação de efetuar o recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas entradas de mercadorias em que o levantamento quantitativo acusou ausência do registro de entrada.*

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

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

*Quanto à infração 8, o impugnante finalmente aprofunda os fundamentos da sua defesa, e traz elementos realmente condizentes com a defesa do caso in concreto. Diz que a mera discrepância no estoque, obtida do cotejo entre o Livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos do SINTEGRA, pode decorrer de outros fatos, como será demonstrado, que não a mera saída da mercadoria sem escrituração, emissão de documento fiscal e destaque e recolhimento do ICMS. Portanto, dita discrepância não tem o condão de presumir, direta e invariavelmente, a omissão de saídas. pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal.*

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

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

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

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

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

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

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

*Ora, os lançamentos não foram feitos por presunções, mas ainda que o fossem, a lei tributária permite o*

*lançamento por presunção legal, quando a partir de um fato constatado e provado, infere-se a ocorrência de outro fato não provado, a exemplo do saldo credor de caixa, passivo fictício, ou no caso de auditoria de estoques, a presunção de que no caso da omissão de entrada, os Recursos utilizados para a sua aquisição foram provenientes das receitas provenientes das vendas com a omissão dos registros de saída.*

*No entanto, cabe ressaltar que os lançamentos não foram efetuados por presunção legal. No caso das infrações 6 e 7, uma vez constatada a omissão de entradas não se presumiu a omissão de saídas, mas apenas se lançou o imposto por substituição tributária devido nas entradas destas mercadorias. No caso da infração 8, se constatou diretamente a omissão de saídas e foi lançado o imposto decorrente, mediante obediência de todos os parâmetros para auditoria de estoques, como cálculo do preço médio e demais demonstrativos, entrada, saída, inventário, e omissões. Assim, não foi colacionado ao processo qualquer elemento que possa macular o lançamento. Infração 8 procedente.*

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

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

*Face ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA do lançamento.*

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário, suscitando a nulidade das infrações 6, 7 e 8, “*por ausência de indicação precisa dos dispositivos legais*”, sob o argumento de que o autuante elencou dispositivos que já se encontravam revogados; apontou “*artigos inteiros, ainda que possuam diversas hipóteses excludentes entre si*” e, ainda, “*artigos cujo caput contém apenas um enunciado a ser complementado pelos incisos e parágrafos, sem, no entanto, indicar o inciso ou parágrafo que seria aplicável*”.

Quanto à infração 6, diz que foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS devido a título de antecipação tributária pelo próprio sujeito passivo, o que corresponde à regra prevista no artigo 125, inciso II, do RICMS/97; entretanto, outros dispositivos “*que definem, por exemplo, a alíquota aplicável, deixaram de ser citados de forma completa. É o caso, primeiramente, do art. 322 do RICMS/97, o qual prescreve tantas e diversas obrigações tributárias, que sua transcrição integral ocuparia, desnecessariamente, muitas páginas nesta manifestação*”.

Acrescenta que a fiscalização deveria ter apontado quais obrigações teria deixado de cumprir, referentes aos parágrafos do artigo 322 do RICMS/97, e, como não o fez, pressupõe-se “*então, que o recorrente teria violado o artigo 322 do RICMS/97 integralmente*”.

Acrescenta que “*essa verificação só faz sentido se a infração n.º 06 vier a ser analisada em conjunto com a de n.º 08, pois, nessa, há a descrição do descumprimento da obrigação de escriturar a entrada de mercadorias que, presumidamente, não foram escrituradas e “a análise pura e simples do art. 322, à luz da descrição fática da infração n.º 06 – ausência de recolhimento do ICMS por antecipação parcial – não permite concluir que haja correspondência entre os fatos narrados (ausência de recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, do próprio sujeito passivo) e o art. 322 do RICMS/97 (obrigatoriedade de escrituração de mercadorias no Livro Registro de Entradas)*”.

Entende que “*para que essa correspondência existisse, mister fosse demonstrado se os produtos ingressados no Estado da Bahia estavam efetivamente sujeitos ao regime de antecipação do recolhimento do ICMS próprio – ou seja, adquiridas efetivamente de terceiros a partir de outro estado*” e, portanto, “*sem a relação entre a regra de antecipação e a mercadoria, não é possível presumir a antecipação tributária, mas sim, na “melhor” das hipóteses, de uma omissão de saída dentro do estado baiano*”.

Conclui que “*não há capitulação legal específica sobre a ocorrência de operações sujeitas a antecipação tributária, mas apenas a indicação genérica dos dispositivos legais que prevêm essa modalidade de recolhimento*”.

Prosseguindo na análise dos artigos da infração 6, observa que “*têm-se os seguintes artigos novamente citados em sua integralidade, embora contenham incisos excludentes entre si – ou seja, aplica-se ou o inciso I, ou o II, ou o III, etc.*” e, “*como se percebe, deixou-se de transcrever, nesta manifestação, todos os incisos, que são de conhecimento geral*”, “*porém, sabe-se que, de um enunciado que prevê diversas alíquotas (art. 50 c/c 51) e de outro que prevê diversos momentos para ocorrência do fato gerador (art. 2º), espera-se que o apontamento de um inciso ou parágrafo traga segurança a quem interpreta a autuação fiscal, o que, todavia, não ocorre no caso concreto*”.

Questiona qual foi o critério, da fiscalização, para aplicar a alíquota de 17% e responde aduzindo que “*aparentemente, não há base legal, pois, se nenhum inciso é apontado, qualquer das hipóteses retro poderia, em tese, ser aplicada, o que tornaria desnecessária a identificação dos dispositivos legais – bastaria indicar que a base legal é o Regulamento do ICMS, por exemplo*”.

Diz que “*a não identificação do inciso, no caso do art. 50, torna confuso saber o que sustenta, em verdade, o substrato fático da autuação fiscal*” e finaliza dizendo que “*a não citação do dispositivo legal em sua integralidade causa prejuízo, levando o contribuinte a defender-se apenas em tese quanto à não obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação tributária apenas e tão somente pela não ocorrência de omissões de saída, nos termos da defesa relativa à infração n.º 08 deste lançamento (a impugnação ao Auto de Infração foi nesse sentido)*”.

Pede a nulidade da imputação “*diante da ausência de identificação do momento em que ocorreu o fato gerador e da alíquota aplicável, (...) pois a imprecisão na indicação dos dispositivos legais é comparável a uma indicação genérica, que não atende ao desiderato do art. 142 do CTN que, como se viu, manda “determinar a matéria tributável” e “calcular o montante do tributo devido”*”.

Afirma que a infração 7 também é nula “*à medida que o Auto de Infração cita dispositivos que, já em 2011, estavam revogados, como é o caso do art. 125, I, do RICMS/97 (o inciso I foi revogado pelo Decreto n.º 8.969/04) e do art. 371, I, “a”, revogado pelo mesmo diploma*”.

Lembra que o mesmo artigo 322 foi indicado “*de forma genérica, isto é, de modo que, em tese, todo o mesmo estaria violado. Os artigos 2º, §3º, IV; e 39, V, dão conta sobre a ocorrência presumida das operações não escrituradas e a responsabilidade solidária, respectivamente. Porém, quando se chega na quantificação da alíquota, novamente se cita o art. 50 em sua integralidade, sem citar-se, ainda, o art. 51, o qual é citado expressamente pelo próprio art. 50, caput*”.

Conclui que “*a base de cálculo da infração n.º 07, na mesma linha da infração n.º 06, possui tratamento genérico ao se citar o artigo 60 em sua integralidade, sem especificação de incisos*”.

Aponta que a capitulação da multa (artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96) não aponta nenhuma conduta e que “*essa omissão se aplica tanto à infração n.º 07 quanto à n.º 08 – infrações diferentes entre si*” e pergunta “*qual seria o substrato fático da penalidade*”.

Ressalta que “*o cumprimento de requisitos formais é, na relação Fisco-contribuinte, objeto de autuações que podem gerar valores vultuosos se comparados com a infração formal apontada*” e que o Superior Tribunal de Justiça, ao abordar esse tipo de nulidade, traz à baila os requisitos da “*CDA – Certidão de Dívida Ativa -, a qual levará o débito ora em discussão ao Judiciário, na remota hipótese de ser mantida a autuação em sede administrativa*”.

Argumenta que “*se o art. 142 do CTN já determinava que deve constar a identificação do fato gerador e a proposição da penalidade cabível, o artigo supracitado, da Lei de Execuções Fiscais, não deixa dúvidas que o fundamento legal é parte integrante dos requisitos do*

lançamento tributário de ofício” e “caso, porém, dúvida ainda houvesse quanto à necessidade de indicação da capitulação legal do fato gerador e da multa, leia-se o art. 10º, IV, do Decreto n.º 70.235/72 que, embora reja o processo administrativo fiscal federal, por certo que tal legislação carrega os mesmos princípios aplicados pelo CTN a qualquer processo administrativo tributário (municipal, estadual e federal)”.

Reproduz o pensamento da doutrina a respeito e menciona que “a mais abalizada doutrina, portanto, não poupa críticas ao elenco amplo de dispositivos legais por parte das autuações fiscais, o que é o caso concreto. Ao citar dispositivos de maneira genérica, dispositivos revogados, e dispositivos de modo incompleto (sem citar o inciso aplicado), o presente Auto de Infração deixa de capitular legalmente o fato gerador (infração n.º 06), a alíquota aplicável (infração n.º 07) e a penalidade aplicável (infração n.º 07), a conferir-se”:

Infração	Nulidade
06	(i) Indicação imprecisa dos arts. 2º, 50 e 51, do RICMS/97, com prejuízo à identificação do momento da ocorrência do fato gerador e da alíquota aplicável; e (ii) Ausência de indicação dos dispositivos legais que permitem aplicar a regra de antecipação tributária às operações de entrada supostamente não registradas.
07	(i) Citação de dispositivos revogados: art. 125, I; e 371, I, “a”, do RICMS/97; (ii) Indicações imprecisas quanto ao art. 50 e ao art. 60, prejudicando análise sobre a base de cálculo; (iii) Ausência de capitulação legal da penalidade: citação do art. 42, III, da Lei n.º 7.014/96 sem indicação da alínea do inciso III aplicável ao caso.
08	Idem ao item (iii) anterior (penalidade)

Resume aduzindo que “o auto contém indicação imprecisa de dispositivos legais, levando a nulidade de plano do Auto de Infração por falta de identificação legal da matéria tributária, em relação à infrações n.ºs 06 e 07, bem como por ausência de tipificação legal de penalidade, caso da infração n.º 08, devendo ser acolhida a presente preliminar para desconstituição das três infrações”.

No mérito da infração 6, inicialmente discorre sobre a antecipação e salienta que as premissas para o lançamento foram as seguintes:

1. a ocorrência de omissão de registro de entrada de mercadorias e se não houvesse omissão de registro de entradas, a antecipação tributária não seria aplicável, pois a operação comercial seria inexistente;
2. a operação presumida pela fiscalização é uma operação de aquisição de mercadoria de terceiro localizado em outro estado, sendo necessário que se prove que essa operação estaria sujeita à antecipação tributária.

Sustenta que, “com isso, não de ser considerados os argumentos esposados quanto à infração n.º 08, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações do recorrente, este item do Auto de Infração é acessório à Infração n.º 08”.

Prossegue dizendo que “considerando-se tudo o que será disposto em relação à infração n.º 08, questiona-se o que diferencia a presente infração daquela, em termos de prova”, ressaltando “que tanto o levantamento quantitativo de estoques relativo à infração n.º 06 quanto o mesmo levantamento relativo à infração n.º 07 possuem a mesma classificação em relação à substituição tributária - “03” -, não sendo possível identificar o fundamento do que é o recolhimento da ST-Antecipação e da ST-propriadamente dita (substituição tributária “para frente”)”.

Conclui que “o único critério utilizado foi o da própria classificação de mercadorias, sem prova, contudo, da efetiva transferência de mercadorias a partir de terceiro localizado em outro estado, sendo que, inclusive, tais transferências poderiam ocorrer entre estabelecimentos da mesma empresa, o que sequer geraria recolhimento de ICMS, a teor da Súmula n.º 166 do STJ”.

Alega, também, o seguinte:

“É por tal motivo que um lançamento tributário baseado na presunção de omissão de entrada de mercadorias

*não pode prosperar. Se a presunção for aqui aplicada, na hipótese que melhor socorreria ao fisco, teria de ser a omissão de saídas tão e simplesmente, como é o caso da infração n.º 08.*

*E não se diga que a infração n.º 06 (e a n.º 07 também) possui capitulação legal com relação à ausência do registro de entradas das mercadorias, pois a descrição fática e a capitulação legal que sustentam a autuação dão conta da AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. Ou seja, não se está lançando multa por ausência de escrituração (embora citado, genericamente, o art. 322 do RICMS/97).*

*Portanto, a omissão do registro de entradas, verificada exclusivamente a partir da diferença dos estoques apurada sob ponto de vista contábil (contagem física dos estoques) e fiscal (livros de Registro de Entrada e de Registro de Saída) atrai, quando muito, a presunção da ocorrência de uma omissão de saída de mercadoria (infração n.º 08), mas, com relação a produtos sujeitos a substituição tributária em operação de aquisição de mercadoria adquirida de terceiro, de outro estado, tal presunção não pode ser aplicada.*

*Assim, se tais produtos já se encontram na listagem referente às omissões de saída, que sustenta a infração n.º 08, não podem figurar como passíveis de antecipação tributária ou mesmo substituição tributária “para frente”, mas sim, quando muito, repita-se, apenas em relação à omissão de saída incidente sobre a Margem de Valor Agregado (MVA)”.*

Diante do exposto, pede que se remetam “aos argumentos expostos no tópico referente à Infração n.º 08, devendo a Infração de n.º 06 ser tratada como acessória em relação à de n.º 08 para fins de julgamento do presente Recurso”.

Quanto à infração 7 alega que “conforme será demonstrado em relação à infração n.º 08, ditas mercadorias não podem ser confundidas com mercadorias adquiridas, sem registro de entrada em estoque e desacompanhadas de nota fiscal. Isso porque as ditas “omissões de entrada” são, em verdade, mercadorias cuja entrada no estabelecimento foi presumida pela douta Fiscalização a partir do levantamento quantitativo de estoque”.

Advoga a tese de que, “com isso, tais mercadorias sequer podem ter sua respectiva operação analisada, o que difere da apreensão de mercadorias ingressadas no estoque do recorrente por uma operação de fiscalização, por exemplo”, porque “considerando que há apenas uma presunção de que as entradas ocorreram, sem escrituração e sem documento fiscal, sequer é possível verificar-se se tais mercadorias, portanto, advém da própria operação da empresa, ou seja, remessa a partir de outro estabelecimento da mesma empresa”.

Conclui que “nada obstante a formulação desse pedido sucessivo, aplica-se ao presente tópico, conforme introduzido logo em seu primeiro parágrafo, o mesmo raciocínio empregado em relação à infração n.º 06, ou seja: este tópico restará prejudicado se a Infração n.º 08 for afastada, à medida que sua análise é acessória àquela”.

Relativamente à infração 8 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” e “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”.

Aduz que “com base nessa premissa, conclui-se, já no início da presente Impugnação, que a omissão de saídas decorrente da diferença na verificação de estoques é mera presunção, ou seja, a existência das mercadorias que teriam ingressado no estoque sem o devido registro não foi provada, mas é apenas presumida pela douta Fiscalização” e “o Auto de Infração deixa, assim, de estabelecer um nexo de causalidade entre o fato incontroverso (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saída)”.

Esclarece que “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”.

Explica minuciosamente todo o procedimento de levantamento de estoques da forma como o

entendeu e afirma que “a coluna “Omissão de Saída” nada mais é do que o resultado de uma conta aritmética” e “do relato acima, destacam-se as técnicas de projeção e presunção, sem as quais a presente autuação jamais poderia existir”.

Argumenta ainda o seguinte:

*“Está-se cobrando o ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada, o que é um absurdo. É 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, conforme se verá em outro tópico.*

*Por outro lado, 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, aliás, segue sendo o único fato incontroverso nos autos. O ICMS, nesse caso, está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada.*

*(...)*

*No caso concreto, sequer existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável. A presente peça está demonstrando, cabalmente, que a divergência de estoques não leva, por um critério de lógica, à omissão de saídas de mercadorias, e assim, por um critério de razoabilidade, à infração tributária propriamente dita, que é o não-recolhimento do ICMS (artigos 124, I, e 201, do RICMS/BA).*

*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.*

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

Finaliza dizendo 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 illogicamente pela douta Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada”.

Aduz também que a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída, pois se trata de uma presunção, a qual pode ser elidida pela prova em contrário.

Argumenta que a diferença encontrada pela fiscalização deve ser debitada à conta de “variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias”, em decorrência, por exemplo, “do extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação”.

Alega que possui renome nacional e 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)”, pois “configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio”, e a “fim de afastar dita presunção, as autoridades fiscais que lavraram o Auto de Infração deveriam comprovar a ocorrências das omissões de entrada e de saída, trazendo à acusação fiscal a prova de que mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque”, o que não ocorreu na situação em análise.

Alega que, para a cobrança efetiva do ICMS e multa, deveria ter ficado comprovada a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, com apuração de atos fraudulentos, para além da contagem de estoque, o que não ocorreu, em seu entendimento.

Prossegue dizendo que, como se percebe da própria previsão do RICMS/97 (artigo 100, inciso V), na atividade de comercialização de mercadorias é possível que ocorram as chamadas *quebras de*



*estoque nas seguintes situações: “perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, quebra anormal”.*

*Diz que “será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial (industrial, comercial, etc)” e “é justamente sobre a anormalidade da quebra que se concentra a necessidade de apuração dos fatos que sustentam a defesa, visto que esse ponto não foi considerado na autuação fiscal e é fundamental para deslindar o feito”.*

*Apresenta a definição teórica para perdas, como “o resultado da diferença entre os estoques contábil e físico apurado na ocasião do Inventário físico de Mercadorias”, que possuem “múltiplas causas, dentre as quais se destacam os furtos externos e a própria quebra operacional como as mais comuns, conforme gráfico elaborado pelo Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração, atrelado à Universidade de São Paulo, USP”.*

*Apresenta o resultado de pesquisa feita pelo PROVAR/FIA/USP e aduz que também possui controles de estoque de modo a evitar esse tipo de quebra e promove ajustes no estoque que podem ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (baixas de estoque por quebra), para atender à demanda de seus consumidores, nos casos de troca de mercadorias em qualquer das lojas, compra de packs (pacotes), venda de produtos sem etiqueta, agrupamento de itens por parte da fiscalização, e conclui que “diante dessas e de outras situações, não há dúvidas de que existe uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados”.*

*Alega que tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário e ao “tomar como absolutos os números dos registros contábeis sem considerar que as discrepâncias resultam da quebra de estoques – um fato inerente à atividade comercial e comum aos contribuintes, ao ponto de ser disciplinado pelo RICMS”.*

*Acrescenta que “a legislação do Estado da Bahia não foi insensível à inevitável ocorrência de quebras de estoque, dando o tratamento tributário adequado: em ocorrendo quebras dentro de uma determinada margem de normalidade, as mesmas não ensejarão o estorno do crédito do ICMS tanto na atividade industrial quanto na atividade comercial”. Apresenta a ementa de algumas decisões deste CONSEF sobre estorno de créditos em caso de perdas no processo de industrialização e comercialização.*

*Alude que “as quebras consideradas “normais” devem ser apuradas no caso concreto, o que não foi feito no curso do processo administrativo tributário, o que culminou na manutenção, em primeira instância, do Auto”, tendo em vista que a Junta de Julgamento Fiscal, ao indeferir a perícia técnica solicitada com a finalidade de identificar e quantificar as perdas de estoque, prejudicou a dilação probatória necessária na via administrativa.*

*Alerta que “esse ponto deve ser sanado na via judicial, produzindo-se prova pericial no sentido de determinar-se qual o índice aproximado da quebra de estoque que permitirá a manutenção do crédito do ICMS”.*

*Observa ainda que é preciso considerar outro importantíssimo fato: o prejuízo das quebras compõe o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica e, portanto, será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias. Transcreve ementas de decisões da Receita Federal do Brasil.*

*Afirma que, “para que se comprovem os fatos supra narrados, importa que se periciem os documentos ora apresentados, que são os livros de Registro de Inventário e os livros de registros de entradas e saídas – arquivos magnéticos do SINTEGRA, sendo os mesmos documentos utilizados pela fiscalização no sentido de verificar as quebras de estoque”, de forma a “construir uma margem de segurança dentro da normalidade exigida pelo art. 100 do RICMS/BA, de modo que as quebras ocorridas dentro dessa margem constituem direito à manutenção do crédito de ICMS pela entrada e, no presente caso, ausência de ICMS não*

*recolhido na saída supostamente omitida”.*

Requer a realização de *“perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque (vendas ao consumidor final)”* e alega que, *“contra a sua eventual negativa, opera a presunção de veracidade da presente impugnação, haja vista de que a própria autoridade fiscal deverá diligenciar nesse sentido (art. 142)”*.

Indica assistente técnico e formula os quesitos que pretende ver respondidos *“na impensável hipótese do crédito tributário não vir a ser desconstituído”*, para adequação ao caso concreto, como já decidido pela jurisprudência pátria. Reproduz o pensamento doutrinário e jurisprudencial sobre a matéria.

Argumenta que a multa de 100% é inconstitucional, pois tem caráter confiscatório e, *“na impensável hipótese do crédito tributário não vir a ser desconstituído, sua redução é medida imperativa”*. Discorre sobre o caráter confiscatório da penalidade, transcreve a jurisprudência e o pensamento doutrinário sobre a matéria.

Por fim, requer seja provido o apelo recursal *“para desconstituição do crédito tributário estampado no Auto de Infração n.º 115484.0008/15-6, tendo em vista as razões elencadas na presente peça, em relação à Infração n.º 06, 07 e 08, 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, sucessivamente, reconhecida a inconstitucionalidade da multa aplicada no patamar de 100% sobre o valor da obrigação principal, pelo caráter confiscatório”*.

## VOTO

O Recurso Voluntário foi apresentado porque o autuado não se conformou com a Decisão de primeiro grau quanto às infrações 6, 7 e 8 do presente lançamento de ofício.

Inicialmente, indefiro a solicitação de perícia técnica formulada pelo recorrente, porque, a meu ver, já se encontram no processo todos os documentos necessários ao deslinde da causa, ao teor do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99. Ademais, cabia ao sujeito passivo, por ter a sua posse, trazer aos autos as contraprovas de que dispunha para elidir a acusação fiscal.

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração *“por ausência de indicação precisa dos dispositivos legais”*; de indicação de dispositivos já revogados; de menção a artigos inteiros com hipóteses excludentes entre si e, ainda, de *“artigos cujo caput contém apenas um enunciado a ser complementado pelos incisos e parágrafos, sem, no entanto, indicar o inciso ou parágrafo que seria aplicável”*.

Deixo de acatar tal argumentação pelas razões a seguir elencadas:

1. os dispositivos indicados se referem aos prazos de recolhimento do tributo; à substituição tributária; à possibilidade de arbitramento do preço médio das mercadorias omitidas; e à escrituração de livros fiscais, dentre outros, todos do RICMS/97, que se encontrava em vigor na data de ocorrência dos fatos geradores das infrações 6, 7 e 8 (exercício de 2011), consoante o disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional;
2. de acordo com o artigo 19 do RPAF/99, *“A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”*;
3. além disso, este CONSEF já firmou o entendimento de que o contribuinte se defende dos fatos a si imputados e não dos dispositivos legais ou regulamentares correspondentes, uma vez que a ninguém é dado desconhecer a lei.

No mérito, constato que, na infração 8, foi lançado o ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis normalmente, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2011.

Toda a argumentação do recorrente baseou-se na premissa de que teria havido presunção, como se o imposto estivesse sendo exigido na entrada das mercadorias, o que não é o caso. Conforme os demonstrativos anexados aos autos (fls. 131 a 133) e a própria descrição da acusação, resta patente que a fiscalização apurou diferenças de saídas em valor superior à diferença de entradas e, nesta hipótese, a legislação determina que seja exigido o ICMS em relação à diferença de maior expressão monetária (no caso, a das saídas). Tendo sido apurada omissão real de operações de saídas de mercadorias normalmente tributáveis, não há que se falar em presunção, restando afastadas as alegações recursais a respeito.

O contribuinte argumentou ainda o seguinte:

1. *“não há prova da efetiva ocorrência do fato gerador”;*
2. não há base legal para a aplicação da alíquota de 17%;
3. *“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”;*
4. a diferença encontrada pela fiscalização deve ser debitada à conta de *“variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias”*, em decorrência, por exemplo, *“do extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação”;*
5. ocorrência de *“perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, quebra anormal”;*
6. não restou configurado prejuízo ao Erário estadual.

Saliento que é perfeitamente razoável que existam perdas, extravios, quebras e furtos numa grande empresa varejista, entretanto, tais fatos devem estar devidamente comprovados por meio de documentação fiscal emitida com tal desiderato, o que não ocorreu no presente caso. Não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas uma questão de prova das alegações do contribuinte.

Vale ressaltar que a auditoria de estoques está prevista no artigo 60, inciso II, do RICMS/97, encontra-se disciplinada na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“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”*.

Saliento, ainda, que, de acordo com a legislação e com o que está amplamente assentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

O procedimento fiscal pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de cupons e notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dessa auditoria podem advir diversos cenários. Na infração 8 foram apuradas, em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de entradas e de saídas de mercadorias, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, que representou o maior valor monetário (artigo 60, inciso II, alínea “a”, c/c seu § 1º,

do RICMS/97).

O recorrente alegou que não há base legal para a aplicação da alíquota de 17%, todavia, o §3º do artigo 50 do RICMS/97, dispunha que “*Tratando-se de mercadoria ou serviço de transporte em situação fiscal irregular, a aplicação da alíquota interna ou da interestadual atenderá aos critérios do inciso VII do art. 632*”.

Já o inciso VII do artigo 632 do RICMS/97 estabelecia o seguinte:

*Art. 632. Relativamente aos prestadores de serviços de transporte e às pessoas que portarem ou transportarem mercadorias ou bens, por conta própria ou de terceiro, observar-se-á o seguinte:*

(...)

*VII - para efeitos de definição do local da ocorrência do fato gerador e da alíquota aplicável na hipótese de operação ou prestação sem documentação fiscal ou em situação fiscal irregular, inclusive quando constatada no trânsito, ainda que a mercadoria ou o serviço sejam procedentes de outra unidade da Federação, presume-se a mercadoria ou o serviço, conforme o caso, posta em circulação ou prestado neste Estado, estando sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea, considerando-se ocorrido o fato gerador no local onde se encontre a mercadoria ou o prestador do serviço, sendo que:*

*a) será aplicada a alíquota prevista para as operações:*

*I - internas, nas situações de que cuida o inciso I do art. 50, a menos que se trate de serviço de transporte aéreo ou de mercadoria ou serviço integrantes da cesta básica ou considerados supérfluos, hipótese em que a alíquota aplicável é a do inciso III do art. 50 ou do art. 51, conforme o caso;*

Finalmente, o inciso I do artigo 50 do mencionado Regulamento previa a alíquota de 17% nas operações internas. Confira-se a seguir:

*Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*I - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subsequente:*

*a) nas operações e prestações internas, em que os remetentes ou prestadores e os destinatários das mercadorias, bens ou serviços estejam situados neste Estado;*

O contribuinte ainda tentou demonstrar que não houve prejuízo ao Erário, porque as perdas, extravios, furtos e quebras teriam sido reconhecidos nos registros contábeis e incorporados ao preço das mercadorias existentes em estoque, mantendo-se o mesmo patamar de arrecadação.

Ocorre que o levantamento de estoques, como dito acima, é um procedimento de apuração **quantitativa** dos estoques e das entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documentos fiscais, não havendo como vinculá-lo, pelo menos em princípio, com os lançamentos efetuados na contabilidade pela **expressão monetária** dos fatos ocorridos na comercialização de produtos pelo estabelecimento.

Observo que a vinculação entre os fatos quantitativos e monetários, como pretendido pelo recorrente, importa a realização de uma perícia técnico-contábil que se encontra além do que é possível realizar no âmbito deste processo administrativo fiscal, razão pela qual fica rejeitado o pedido de diligência ou perícia, nos termos do artigo 147, inciso I, do RPAF/99.

Mantida, portanto, a Decisão recorrida, pela procedência da infração 8.

As infrações 6 e 7 foram resultantes de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, no exercício de 2011, não se verificando duplicidade de tributação, como alegado, na medida em que o valor do ICMS exigido na infração 7 (por solidariedade) foi devidamente deduzido do montante de imposto cobrado na infração 6 (por antecipação tributária).

Ressalte-se que, em tais imputações, o tributo foi lançado em razão de o autuado ter adquirido mercadorias sujeitas à substituição tributária sem que o fornecedor (não identificado) tivesse recolhido o tributo normal e o devido por antecipação tributária, razão pela qual restou transferida, ao recorrente, tal obrigação.

O contribuinte alegou o seguinte relativamente à infração 6:

1. a operação presumida pela fiscalização é uma operação de aquisição de mercadoria de terceiro

localizado em outro estado, sendo necessário que se prove que essa operação estaria sujeita à antecipação tributária;

2. *“hão de ser considerados os argumentos esposados quanto à infração n.º 08, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações do recorrente, este item do Auto de Infração é acessório à Infração n.º 08”;*
3. *“não há diferença entre a sexta e a oitava infrações, “em termos de prova” e “que tanto o levantamento quantitativo de estoques relativo à infração n.º 06 quanto o mesmo levantamento relativo à infração n.º 07 possuem a mesma classificação em relação à substituição tributária - “03” -, não sendo possível identificar o fundamento do que é o recolhimento da ST-Antecipação e da ST-propriadamente dita (substituição tributária “para frente”)”;*
4. *“um lançamento tributário baseado na presunção de omissão de entrada de mercadorias não pode prosperar. Se a presunção for aqui aplicada, na hipótese que melhor socorreria ao fisco, teria de ser a omissão de saídas tão e simplesmente, como é o caso da infração n.º 08”;*
5. *“a omissão do registro de entradas, verificada exclusivamente a partir da diferença dos estoques apurada sob ponto de vista contábil (contagem física dos estoques) e fiscal (livros de Registro de Entrada e de Registro de Saída) atrai, quando muito, a presunção da ocorrência de uma omissão de saída de mercadoria (infração n.º 08), mas, com relação a produtos sujeitos a substituição tributária em operação de aquisição de mercadoria adquirida de terceiro, de outro estado, tal presunção não pode ser aplicada”;*
6. *“se tais produtos já se encontram na listagem referente às omissões de saída, que sustenta a infração n.º 08, não podem figurar como passíveis de antecipação tributária ou mesmo substituição tributária “para frente”, mas sim, quando muito, repita-se, apenas em relação à omissão de saída incidente sobre a Margem de Valor Agregado (MVA)”.*

Quanto à infração 7 o contribuinte argumentou o seguinte:

1. *“conforme será demonstrado em relação à infração n.º 08, ditas mercadorias não podem ser confundidas com mercadorias adquiridas, sem registro de entrada em estoque e desacompanhadas de nota fiscal. Isso porque as ditas “omissões de entrada” são, em verdade, mercadorias cuja entrada no estabelecimento foi presumida pela douda Fiscalização a partir do levantamento quantitativo de estoque”;*
2. *“com isso, tais mercadorias sequer podem ter sua respectiva operação analisada, o que difere da apreensão de mercadorias ingressadas no estoque do recorrente por uma operação de fiscalização, por exemplo”, porque “considerando que há apenas uma presunção de que as entradas ocorreram, sem escrituração e sem documento fiscal, sequer é possível verificar-se se tais mercadorias, portanto, advém da própria operação da empresa, ou seja, remessa a partir de outro estabelecimento da mesma empresa”.*

Observa-se que, mais uma vez, a argumentação recursal baseia-se na premissa equivocada de existência de presunção de omissão de saídas de mercadorias, o que também não é a hipótese das infrações 6 e 7.

Como já foi mencionado anteriormente neste voto, o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como nas quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior (estoque inicial) e do final do exercício objeto do levantamento (estoque final), e as diferenças de entradas eventualmente apuradas não podem ser vinculadas, sem sombra de dúvidas, a um determinado remetente por se tratarem de operações realizadas sem a emissão de documentos fiscais.

Repita-se que, na infração 8, o levantamento de estoques foi realizado em relação a mercadorias da tributação normal, enquanto que, nas infrações 6 e 7, o referido levantamento foi feito em relação a mercadorias enquadradas na substituição tributária, não se tratando dos mesmos produtos como alegado no pleito recursal. Sendo assim, não há como acolher a tese do recorrente

de que as infrações 6 e 7 são acessórias à oitava imputação.

O autuado ainda alegou que “o único critério utilizado foi o da própria classificação de mercadorias, sem prova, contudo, da efetiva transferência de mercadorias a partir de terceiro localizado em outro estado, sendo que, inclusive, tais transferências poderiam ocorrer entre estabelecimentos da mesma empresa, o que sequer geraria recolhimento de ICMS, a teor da Súmula n.º 166 do STJ”.

Ocorre que, em razão da própria metodologia utilizada no levantamento quantitativo, não é possível afirmar com segurança que todas as entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, no estabelecimento do autuado, foram oriundas de outros estabelecimentos do mesmo grupo. Ainda que isso fosse possível, num exercício de argumentação, ter-se-ia que verificar, em relação a cada mercadoria, se o remetente era o substituto tributário legalmente obrigado ao recolhimento do ICMS, tarefa impraticável no âmbito deste processo administrativo fiscal.

Em consequência, está correta a capitulação das penalidades de 60% e 100%, fundamentadas, respectivamente, na alínea “d” do inciso II e na alínea “g” do inciso III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Referente ao argumento constante no Recurso, de que as multas aplicadas são inconstitucionais, ressalto que estão previstas na Lei nº 7.014/96 para as hipóteses aventadas neste Auto de Infração, não cabendo ao CONSEF a apreciação de alegações relacionadas à inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Por fim, saliento que o contribuinte não apontou nenhum equívoco porventura existente no levantamento fiscal, devendo ser mantida, dessa forma, a Decisão recorrida, pela procedência das infrações 6 e 7 do lançamento de ofício.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **115484.0008/15-6**, lavrado contra **LOJAS RENNER S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$125.267,70**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.483,88 e 100% sobre R\$119.783,82, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a,” “d,” “f” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$9.525,81**, prevista no inciso II, “d”, c/c o §1º, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS