

**A. I. Nº** - 279465.0005/17-5  
**AUTUADO** - LOJAS RENNER S.A.  
**AUTUANTE** - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 27.07.2018

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0102-05/18**

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. COLÔNIAS E DEO-COLÔNIAS. Infração procedente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Infração não elidida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) ATIVO FIXO. b) USO E CONSUMO. Infrações comprovadas. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração comprovada. 5. MERCADORIAS DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL COM SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. MULTA PERCENTUAL SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se em multa sobre a exigência relativa do imposto não antecipado. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MERCADORIA TRIBUTÁVEL. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração não elidida. Negado o pedido de diligência / perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 26/09/2017, para exigir ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$668.248,15 em decorrência das seguintes irregularidades:

1 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contribuinte recolheu a menor ICMS devido nos itens “perfumes (extratos) e águas de colônia, inclusive colônia e deo-colônia (Lei 7.014/96), artigo 16, inciso II, alínea h, e artigo 16-A), cuja alíquota é de 25% + 2% do Fundo de Combate à Pobreza. Anexo II deste Auto de Infração. ICMS no valor de R\$30.122,10 e multa de 60%. Meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a dezembro de 2015.

2 – 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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS no valor de R\$553.625,33 e multa de 100%.

3 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Conforme Anexo III deste Auto de Infração. ICMS no valor de R\$6.841,68 e multa de 60%.

4 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Conforme Anexo V do Auto de Infração. ICMS no valor de R\$3.568,53 e multa de 60%.

5 – Efetuou o 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 e/ou do exterior. Contribuinte recolheu a menor o imposto devido por antecipação nas aquisições do item “calçados”, sujeito ao regime de substituição tributária internamente no estado da Bahia, conforme Anexo V deste Auto de Infração. ICMS no valor de R\$68.949,43 e multa de 60%.

6 – Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Contribuinte deu tratamento tributário normal aos itens de Papelaria, constantes do anexo único dos Protocolos 109/09 e 28/10, e sujeitos ao regime de substituição tributária, conforme Anexo VI deste Auto de Infração. Multa no valor de R\$1.897,89.

7 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços, sujeitos a tributação sem o devido registro no estabelecimento. Multa no valor de R\$3.243,19.

O autuado ingressa com defesa, fls. 142 a 161, e após esclarecer sobre a sua atividade comercial, aduz que foram apuradas sete infrações, neste Auto de Infração, das quais somente serão objeto de impugnação as de 02 e 05, sendo que o pagamento das demais já está sendo providenciado.

**Quanto à infração 02, esta** decorre do chamado “levantamento quantitativo de estoques por espécie, em regime fechado”, procedimento típico da fiscalização da SEFAZ que apura diferenças numéricas no estoque de mercadorias do estabelecimento.

Após descrever a fórmula utilizada para a dita Auditoria de Estoques, assevera que as supostas omissões de saídas e entradas acusadas pelo fisco não têm o condão de justificar o lançamento do ICMS no presente Auto de Infração, uma vez que é desconsiderado um elemento extra à fórmula sugerida pela dita fiscalização, que é essencial para o correto e verdadeiro cálculo de estoque de mercadorias.

Desse modo, a fiscalização tributária baiana presume que a Impugnante promoveu a entrada de mercadorias em seus estoques sem escrituração (presunção de omissão de saída decorrente de presunção de omissão de entrada) e a saída de mercadorias que, embora escrituradas na entrada, não teriam sido localizadas numericamente no estoque final.

Tal presunção decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco confrontando os Livros Registro de Inventário, apreendidos pela Fiscalização, e o SPED (base do lançamento fiscal), do que resultaram diferenças de estoque. Isto é, as diferenças apuradas nada mais indicam do que uma discrepância entre o que foi informado no SPED 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 SPED.

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

Não importa se houve estoque a maior ou menor, o que importa, para a fiscalização, é que ambos os casos são *projeções* obtidas das discrepâncias de estoque, o que resulta em omissão de saída, ainda que a mesma seja *presumida* por conta da respectiva omissão de entrada.

Do relato acima, destacam-se as técnicas de *projeção* e *presunção*, sem as quais a presente autuação jamais poderia existir.

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

Aduz ser um absurdo a cobrança de ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada. 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), mas há uma construção, no Auto de Infração, meramente presumida dessa ligação. Fato que pode ser constatado por meio de perícia técnica.

Reitera que o Auto de Infração, por individualizar as mercadorias em agrupamentos, não 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.

Nesse sentido, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal baiano prevê a aplicação do princípio da verdade material nos procedimentos fiscalizatórios (art. 2º), o que não está ocorrendo no caso concreto.

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

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

Pontua a ocorrência de perdas no processo de comercialização - "Quebras de estoques" dentro da margem de normalidade.

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

A Lojas Renner S/A, conforme trazido na introdução, é empresa de renome nacional com estabelecimentos conhecidos em todo o Brasil. Presunção por presunção, em primeiro lugar presume-se que uma empresa desse porte não venderá, com dolo, mercadorias sem a emissão do cupom fiscal (omissão de saída). Não é razoável admitir que a empresa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outra das 27 unidades federativas através da não-emissão de notas fiscais, o que configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio.

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

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

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

Aduz que o levantamento quantitativo de estoque corroboraria a aplicação da multa de 100%, desde que, por meio desse, ficasse comprovada a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, com apuração de atos fraudulentos.

Tais fatos poderiam culminar na ocorrência de uma fraude por parte do contribuinte no sentido de omitir registros de sua atividade comercial, (i) tomando crédito sobre entradas registradas de mercadorias mas cuja saída teria sido omitida (caso das omissões de saída), ou ainda, (ii) venderia mais mercadorias do que as entradas registradas (caso das omissões de entrada), deixando de tomar o crédito da entrada, mas efetuando a saída mesmo assim, gerando, pela projeção do Fisco, uma infração de mesma natureza e penalidade.

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

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

Não é, porém, o que acontece no caso concreto. Caberia à Fiscalização comprovar a ocorrência das omissões de saída (omissões de entrada e de saída, que resultam, em termos práticos para fins de cobrança do imposto, em omissões de saída) para além da contagem do estoque, pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal.

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

**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:

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

Diferenciam-se os fatos reais daqueles presumidos pelo resultado da conta aritmética feita pela fiscalização estadual. Como se percebe da própria previsão do RICMS, na atividade de comercialização de mercadorias é possível que, ao controle de estoques, ocorram as chamadas *quebras de estoque*, sendo essa expressão corriqueira à atividade comercial, gerando, por certo, os respectivos efeitos para fins tributários.

Tal ocorre justamente nas situações supra descritas: perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, *quebra anormal*. Será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial (industrial, comercial, etc).

Pois bem, é justamente sobre a anormalidade da quebra que se concentra a necessidade de apuração dos fatos que sustentam a defesa, visto que esse ponto não foi considerado na autuação fiscal e é fundamental para deslindar o feito.

No sentido de serem esperadas as inconsistências mínimas que, no caso concreto, foram apuradas pelo levantamento quantitativo de estoques do Fisco, o **Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração**, entidade atrelada à **Universidade de São Paulo (USP)**<sup>1</sup>, classificou “perdas” como o seguinte:

PERDAS é o resultado da diferença entre os estoques contábil e físico apurado na ocasião do Inventário físico de Mercadorias. São ocorrências que geram impacto negativo aos negócios da empresa, gerando prejuízo e reduzindo os lucros.<sup>2</sup>

As perdas têm 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, o qual reproduz.

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

Mesmo assim, as lojas do setor vestuário concentram um dos maiores índices de furto do estoque-mostruário.

**Ademais, o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (*baixas de estoque por quebra*).**

<sup>1</sup>Revista Eletrônica | Brasiliano&Associados | Setembro - Outubro 2008 | Edição 32ª 11-  
[http://www.brasiliano.com.br/revistas/edicao\\_32.pdf](http://www.brasiliano.com.br/revistas/edicao_32.pdf) in ALMEIDA, Mauro de. QUEBRA OPERACIONAL E ERROS ADMINISTRATIVOS: A PARTE DO LUCRO QUE É JOGADA NO LIXO. Curso MBA em Gestão Empresarial VII do IBGEN (Conclusão: 2011)

<sup>2</sup>In ALMEIDA, 2011.

Conforme é o passar do tempo, as lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas seguintes situações:

1. **Troca de mercadorias em qualquer das lojas:** o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da impugnante em todo o Brasil, sem qualquer limitação.
2. **Compra de “packs” (pacotes):** a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), que, por sua vez, são verificados e cadastrados no estoque segundo modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal.
3. **Venda de produto sem etiqueta:** inconsistências no estoque que, posteriormente, tem de ser retificadas, decorrentes de venda de produto sem etiqueta (cliente escolhe a mercadoria e, no momento da compra, o funcionário da loja percebe que o produto teve a etiqueta extraviada). O funcionário faz a venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo. Assim, em que pese o cliente tenha adquirido camiseta cinza, tamanho “p”, o sistema, na venda, baixou do estoque camiseta vermelha, tamanho “g” (cuja etiqueta foi utilizada para a efetivação da venda). Por conceito, é situação impossível, já que não há como se conceber que, em estoque, a empresa tenha “-2” camisetas...
4. **Agrupamento de itens por parte da fiscalização:** aprofundando-se o exemplo supra, veja-se que, se a referida camiseta vermelha, tamanho “g”, era a última do estoque, com a venda efetuada (em razão da venda da camiseta cinza), o estoque ficou zerado. Assim, se, em seguida, a camiseta vermelha “g” for vendida, o estoque ficará negativo, sem que tenha havido uma omissão de saída em relação a tal item, já que tanto a camiseta cinza quanto a vermelha foram vendidas mediante a emissão de Nota Fiscal e com pagamento de tributo. Também não se poderá dizer que houve omissão de entrada em relação à camiseta cinza. Sendo assim, poderá haver inconsistências no relatório fiscal, onde o mesmo refere que agrupou códigos do mesmo item, sendo possível evidenciar que dentre as camisetas, por exemplo, haveria calças ou outros produtos diferentes, utilizados na venda.

Diante dessas e de outras situações, não há dúvidas de que existe uma *margem* de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados.

Tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário. Assim, sustenta, o equívoco da legislação e do fiscal autuante, ao tomar como absolutos os números dos registros contábeis sem considerar que as discrepâncias resultam da quebra de estoques – um fato inerente à atividade comercial e comum aos contribuintes, ao ponto de ser disciplinado pelo RICMS.

Nesse diapasão, destaca-se o ponto do art. 100 do RICMS que mais serve à análise da autuação fiscal: o fato de que o estorno de crédito é obrigatório apenas para os casos em que ocorrer quebra anormal de estoque.

Cita a jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual, CONSEF, da SEFAZ/BA, no mesmo sentido ora defendido:

*1. ICMS. Auto de infração. 2. As perdas no processo de industrialização ou de comercialização não se confundem com nenhuma das circunstâncias que determinam o estorno do crédito fiscal (perecimento, roubo, extravio ou deterioração), não alterando nem a base de cálculo do imposto nem tão pouco o valor do crédito fiscal. 3. Improcedência do auto. (Fazenda Pernambuco – TATE 11.989/95-5 – Data de publicação: 24/04/2002). (Grifos nossos.)*

*ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. A utilização do crédito fiscal de energia elétrica passou a ser*

*permitido no montante de 50% a partir de janeiro de 1993 e a partir de 01.01.96 no valor integral. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente caracterizada. b) FALTA DE ESTORNO. MATERIA PRIMA NAO CONSUMIDA NO PROCESSO INDUSTRIAL. Existem perdas normais no processo produtivo, que no presente processo não foram consideradas, tornando o levantamento impreciso. Item nulo. 2. BASE DE CALCULO. TRANSFERENCIA DE MERCADORIAS COM PREÇO INFERIOR AO DE CUSTO. Comprovado que o autuante agregou ICMS ao custo da mercadoria produzida. Infração não caracterizada. Correta a Decisão Recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

*Decisão: (...) Sobre o estorno de crédito, de fato há previsão, no art. 99, IV do Regulamento, para a perda anormal, que está no mesmo patamar de perecimentos, sinistros, deterioração, furto, roubo ou extravio, ou seja, situação anômala, eventos extraordinários e outros imprevisíveis. Entretanto, no presente caso, as perdas normais não foram levadas em consideração pelo autuante, sendo insubsistente para não considerá-las, o argumento de que o Gerente de produção teria informado que não havia perdas no processo industrial. Por isso, como afirmou a decisão recorrida, tal omissão comprometeu a precisão da apuração do montante do débito e, por prudência, amparado no art. Art. 21 do RPAF/99, também entendo ser correto declarar nula a infração 2, para ser repetida a autuação salvo de erros e incorreções. Para melhor clareza deste julgamento, altero a redação da ementa quanto à este item. (...) (Fazenda Bahia – 2ª Câmara de Julgamento Fiscal 01986028/97a – Data de publicação: 31/12/1969). (Grifos nossos.)*

Destarte, é também preciso considerar outro importantíssimo ponto: o prejuízo das quebras compõe o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica, conforme o art. 291, I, do RIR/99 – Decreto n.º 3.000, no que decidiu a Receita Federal do Brasil em vários julgados administrativos.

Essas quebras e perdas compõem o custo da mercadoria, pois os correspondentes valores de aquisição são repassados ao cliente, quando da formação do preço final de venda (o que é admitido pela própria legislação do IRPJ). Da mesma forma, as quebras e perdas por furto, roubo, inutilização, deterioração, destruição, etc. podem ser entendidas como elemento do custo produtivo, na medida em que os respectivos valores de compra são igualmente repassados ao cliente no preço de venda da sua produção.

**Portanto, a quebra dos estoques compõe o custo final da mercadoria, o que, inevitavelmente, será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias.**

Traz a comparação do percentual de quebras relativo ao estabelecimento autuado, no período autuado:

COMPARAÇÃO ENTRE AS PERDAS E A RECEITA LÍQUIDA (%)			
Filial	00102 - SH SALVADOR		
Ano	Receita Líquida	Perda Inventário	% Perda s/ Receita Líquida
2014	32.836.603,79	279.171,02	0,85%
2015	37.654.139,21	522.172,59	1,39%

Diante do exposto, prova-se que não houve venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, que a diferença entre o estoque registrado e os registros magnéticos correspondem apenas à quebra dos estoques decorrentes dos motivos supra narrados, e que, dentro desse contexto, há uma margem de normalidade que permite, conforme art. 100 do RICMS/BA, a manutenção dos créditos eventualmente tomados sobre as mercadorias que teriam sido objeto de suposta omissão de saídas.

Pede a realização de perícia técnica, no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas e entradas do estoque (vendas ao consumidor final), sendo 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 do RPAF/99).

Faz-se necessário referir que a Impugnante possui, atualmente, nada menos do que onze autos de infração relativos à mesma matéria, sobre estabelecimentos e períodos diferentes. Dentre esses onze, quatro já se encontram em sede de execução fiscal, permanecendo os demais, como o presente, em discussão perante o CONSEF.

Em duas execuções fiscais ajuizadas (n.ºs 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-89.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 9ª e 11ª Varas de Fazenda Pública de Salvador), a Impugnante, na qualidade de Autora de embargos às referidas execuções fiscais, requereu a produção de **prova pericial contábil**.

**A perícia foi realizada e conclusiva no sentido de que não apenas a movimentação escritural do estoque (Livros de Registro de Inventário) mas também quebras de estoque – perdas, furtos, roubos, vendas sem etiqueta, troca de mercadorias, devoluções, entre outros fatores externos – são responsáveis por dar números finais ao controle de estoque, ao final do exercício.**

Conforme já explanado, a contagem física do estoque, e que reflete sua respectiva escrituração em livro fiscal, ocorre ao final do exercício e, na metodologia empregada pela douda fiscalização, as comparações se dão entre os levantamentos realizados no espaço de um ano, sendo que nesse período a autuada movimenta suas mercadorias, e apura eventuais falhas decorrentes de furtos, perdas e quebras anormais.

Desse modo, aduz que as diferenças apuradas pela fiscalização, isto é, aquelas decorrentes da comparação entre estoque inicial/entradas/saídas e estoque final, não são objeto de documentação durante o ano porque não são percebidas; a ciência do fato ocorre apenas e tão somente a partir de dois momentos: no levantamento de estoque final ocorrido após o término do exercício em preparação ao balanço patrimonial, ou através da lavratura de auto de infração.

Diante disso, e indica como assistente técnico representante legal da Lojas Renner S/A<sup>3</sup>, vem a Impugnante formular os seguintes quesitos, sem prejuízo da anexação de outros no transcorrer da dilação probatória.

- (i) Diga o fiscal diligente como a venda (saída) é efetuada, ordinariamente, no caixa do estabelecimento, mormente no tocante ao destaque do ICMS.
- (ii) Diga o fiscal diligente sobre como ocorre a devolução de mercadorias sendo tal ponto destacado em virtude da possibilidade de haver, inclusive, extravio do documento fiscal. Responda se há qualquer prejuízo ao Fisco diante de tal procedimento.
- (iii) Diga se o procedimento da empresa é padronizado e se os funcionários estão submetidos irrestritamente ao mesmo.
- (iv) Diga se as hipóteses levantadas no subitem II.A.2 da presente peça podem ou não resultar em divergências no estoque.
- (v) Conclua se, das diferenças de estoque, é possível haver omissão de entrada e saída com prejuízo ao Fisco no tocante ao recolhimento do ICMS.

Assevera que com esses pontos será possível à própria diligência verificar que as alegações trazidas na presente peça encontram ou não guarida nos fatos narrados. Mais: se poderá concluir se, das diferenças de estoque, necessariamente resultará omissão de entrada/saída e ausência de recolhimento do ICMS.

---

<sup>3</sup> André de Souza Pacheco, endereço profissional: Av. Joaquim Porto Villanova, 401 6º andar - Porto Alegre / RS, a ser contactado através de intimação oficial através dos procuradores.



No que concerne à infração 03 (sic), pede a sua nulidade parcial, respeitante à Antecipação com substituição tributária – “calçados”.

Ocorre que em **razão de um problema interno de parametrização do sistema da Impugnante**, esta deixou de recolher, em determinados períodos e em relação a determinados ECF's, o ICMS devido por antecipação com substituição.

Esse rol de mercadorias consta do Relatório de Vendas ora em anexo (**Doc. 05**), em que se pode identificar que o erro de parametrização do sistema interno culminou tanto na ausência de recolhimento do ICMS-ST antecipado, como também, no recolhimento, em determinados casos, de ICMS normal na operação subsequente.

Há situações, diferentemente, em que a Impugnante deixou de recolher o ICMS-ST na entrada, e tributou a saída como se esse ICMS-ST tivesse sido recolhido. Tais situações devem ser identificadas para os fins devidos no contexto desta autuação.

Há outras situações, porém, em que a Impugnante deixou de recolher o ICMS-ST antecipado, mas tributou, como dito linhas acima, normalmente a operação de venda subsequente (para consumidor final). Com isso, a persistir o auto de infração tal como está, terá a empresa que recolher a antecipação de um tributo que, ao fim e ao cabo, já foi recolhido. A identificação desse grupo pode ser feita também na planilha anexa, onde consta, na Coluna K, a tributação pela alíquota “cheia”.

**Logo, porquanto identificável o cenário que origina a presente autuação, mister seja reconhecido que o débito de ICMS foi parcialmente adimplido, ensejando, assim, a redução do valor da infração exigida.**

Por outro lado, a Impugnante realizou pagamentos de ICMS a maior, uma vez que a Margem de Valor Adicionado - MVA foi calculada com o percentual superior ao exigido no auto de infração.

Explica-se, ao invés de calcular a base de cálculo do ICMS com a MVA de 56,87%, a Impugnante calculou a MVA com o percentual de 58,78%, ensejando, assim, o recolhimento a maior de ICMS.

Trata-se, aqui, portanto, de dois equívocos: um ao não ter parametrizado o seu sistema interno para a identificação das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação; e outro, com relação ao percentual de Margem de Valor Adicional utilizado pela Impugnante, o qual, conforme demonstrado, é maior do que o exigido pelo Estado da Bahia.

Um dos reflexos do mencionado erro de parametrização do sistema interna da empresa reside justamente sobre o recolhimento a maior do ICMS-ST em determinadas competências.

Uma vez consolidado o valor apurado pelo Fisco no Auto de Infração, a empresa efetuou uma comparação com o valor efetivamente recolhido nos mesmos períodos de apuração. A comparação está no **Doc. 07** da planilha anexada a defesa administrativa (impugnação), e contempla o critério utilizado pela empresa, em vermelho, e o critério utilizado pelo Fisco, em verde.

Nota-se que, nos termos do art. 332 §2º, do RICMS/BA, com as redações conferidas ao longo dos anos de 2014 e 2015 pelos Decretos n.ºs 14.898/13 (fato gerador ocorrido entre 01/01/2014 e 30/11/2014), 15.661/14 (fato gerador ocorrido entre 01/12/2014 e 31/12/2014) e 15.175/14 (fato gerador ocorrido entre 01/01/2015 e 31/10/2016), o momento da escrituração e do registro da mercadoria dava-se a partir do recebimento da mercadoria (redação divergente da vigente no momento da apresentação desta defesa, em novembro de 2017, que estabelece como marco inicial a emissão do documento fiscal).

Assim, segundo a fiscalização, a empresa deveria ter recolhido pelo critério acima apresentado e sobre mercadorias que não foram submetidas ao sistema de recolhimento do ICMS-ST, por erro próprio, o ICMS-ST listado na coluna “K”, ou “Diferença”.

Considerando, porém, que o sistema, como dito, apurou ICMS-ST inclusive a maior em algumas competências (notoriamente, em fevereiro de 2015), a aplicação do entendimento da Fiscalização, através da procedência do auto de infração, fará com que o valor recolhido se mostre, em alguns períodos, maior do que o valor cobrado, **o que deve ser considerado para fins de julgamento do presente processo.**

Em qualquer uma das situações narradas acima, resta inequívoco que **o valor exigido pela fiscalização baiana deve ser reduzido**, uma vez que (i) o imposto já foi devidamente recolhido e (ii) a própria fiscalização reconhece que a Impugnante efetuou o pagamento a maior ao utilizar a Margem de Valor Adicional em percentual superior ao devido.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 324 a 336, e após analisar as razões de defesa, aponta que a mesma está relacionada, primordialmente, sob dois argumentos: primeiro a suposta presunção de omissão de saídas e/ou entradas por parte da fiscalização e a chamada quebra de estoque do setor de varejo.

Aduz que a correta escrituração dos livros fiscais parece fugir à compreensão do contribuinte, e à questão das regras de lançamento do imposto devido utilizado pela SEFAZ, onde o contribuinte ainda parece equivocar-se.

Quanto à correta escrituração fiscal, a legislação do ICMS impõe ao contribuinte o dever de escriturar com fidelidade a movimentação de mercadorias que ocorre no estabelecimento, sendo tais registros os instrumentos que possibilitam ao fisco aferir o quanto do imposto é devido em cada período de apuração.

Estes lançamentos são necessários para atendimento da obrigação principal que é o pagamento do imposto, e para que o fisco tenha controle sobre as operações de circulação das mercadorias efetuadas pela empresa.

Adicionalmente, é dever do contribuinte fazer a contagem física das mercadorias existentes no último dia de cada exercício fiscal e informá-la discriminado item a item, no Registro de Inventário. Se for detectada alguma diferença por perda, roubo ou deterioração, a própria legislação já estabelece a forma legal de proceder para baixar tais perdas do estoque, sob o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP 5927.

Nesse sentido, lembra o art. 312, IV do RICMS/BA, e de igual forma, que todas as saídas e entradas de mercadorias devem ser fielmente escrituradas nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, não sendo concebível que tais informações não mereçam fé ou não espelhem a realidade fática da empresa.

Salienta que desde o exercício de 2012, as informações de escrituração dos livros fiscais são enviadas ao fisco por meio do sistema de Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como as informações das notas fiscais emitidas e recebidas pelo contribuinte estão à disposição do fisco através do sistema de Nota Fiscal eletrônica, - NFe. Assim, chegam digitalmente ao fisco, sem a necessidade de manusear livros e notas fiscais para se conhecer a movimentação de mercadorias em cada empresa, como ocorria anteriormente na vigência do Sintegra.

Assim, com base no cruzamento das informações constantes nesses dois sistemas, EFD e NFe, e nas normas constantes na legislação do ICMS/BA, Portaria 445/98, o fisco procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em questão.

Ressalta que o contribuinte traz um arrazoado onde demonstra ter entendido perfeitamente a metodologia de cálculo utilizada pelo fisco para encontrar as omissões de estoque ora questionada, esqueceu-se de verificar que o fisco somente lançou as omissões de saídas, como dispõe o art. 13 da Portaria 445/98, por ser as omissões de maior valor monetário.

Assevera que se a escrituração fiscal indica que houve omissão de saída de uma mercadoria X, e considerando-se que não é admitida a circulação de mercadorias sem a respectiva emissão de documento fiscal, cabe ao contribuinte comprovar quais notas fiscais (entrada e/ou saída),

deixaram de ser computadas no levantamento quantitativo de estoque daquela mercadoria. Se foi roubada, deteriorada, ou perdida de alguma forma, cabe ao contribuinte também indicar qual a nota fiscal emitida para baixar esse item do estoque e estornar o crédito, consoante o art. 312, inciso IV do RICMS.

Ademais, o fisco não está a presumir tampouco a projetar, fato gerador de ICMS, mas está a comprovar, com base nos dados extraídos da própria escrita fiscal da empresa, que houve efetiva saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e, consequentemente, sem pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

Menciona que o defendente faz um longo arrazoado sobre as perdas das mercadorias, e antes de começar a contra argumentação, cita o que diz o Guia Prático da EFD no Registro 0200:

*A identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado (significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco).*

Conforme determina a legislação, especialmente a Portaria 445/98, o controle de estoques é feito por espécie de mercadorias, não podendo o contribuinte adotar “metodologia própria e/ou paralela de controle de estoques” e depois não arcar com os prejuízos dela decorrentes. O contribuinte deve ter método para corrigir as falhas detectadas no cadastro de suas mercadorias, mormente no que diz respeito às entradas referentes às trocas. Ademais, manter o controle por espécie é dever do contribuinte.

Também se houve saída de mercadoria por perda, roubo ou deterioração, existe a obrigação de emitir nota fiscal para baixa-las do estoque, bem como estornar o ICMS creditado quando da entrada das mesmas.

Não vê necessidade de perícia técnica, uma vez que a defesa traz somente argumentos desprovidos de realidade material e as questões alegadas dizem muito mais da falta de conhecimento da causa do que de “erros materiais” do lançamento ora em discussão.

Mantém os valores exigidos na infração 02.

Na infração 05, esclarece que se trata da obrigação do contribuinte, como adquirente da mercadoria sujeita internamente no Estado da Bahia, ao regime de substituição tributária, no caso “calçados”, de recolher antecipadamente o ICMS devido nas saídas subseqüentes.

Observa que os equipamentos emissores de cupom fiscal (ECFs) apenas registram as entradas de mercadorias por devolução e não servem, portanto, como parâmetro para recolhimento do imposto antecipado dos produtos ST oriundos de outras unidades da Federação.

Conforme nova redação conferida ao art. 332, parágrafo 2º do RICMS/2012, pelo Decreto 17.164/16, o recolhimento do imposto devido por antecipação tributária deve ter como fato gerador a data de emissão da nota fiscal apenas a partir de 01/11/2016, o que não vale para o período ora fiscalizado, quais sejam, os exercícios de 2014 e 2015. Nesse período, o imposto deveria ter sido antecipado sobre o valor das entradas das mercadorias ST no estabelecimento, conforme sua escrituração fiscal.

Quanto à MVA, apesar de o contribuinte afirmar que pagou o ICMS ST com a MVA superior à devida, tal fato não se confirma quando é feito o cálculo geral do imposto devido por antecipação sobre todas as mercadorias sujeitas a tal regime, conforme se pode observar na planilha do Auto de Infração.

Portanto, se eventualmente isso ocorreu, esse crédito já foi concedido no momento em que foi subtraído o valor efetivamente pago do valor devido para fins de se saber a “diferença a recolher” (ver subtotais mensais da supracitada planilha).

Assim, destaca que o elemento de prova apresentado na peça de defesa não serve para justificar os valores recolhidos a menor de ICMS ST antecipado, e conseqüentemente, não modifica o lançamento tributário efetuado.

Opina pela legitimidade do crédito lançado.

Consta às fls. 340 a 358, Detalhes de Pagamento do PAF, emitido pelo SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária.

## VOTO

Inicialmente verifico que o lançamento tributário preenche todas as formalidades necessárias para a sua validade, tais como as previstas nos arts. 39 a 47, que constituem o Capítulo III, “DO AUTO DE INFRAÇÃO”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). E por estar em consonância com essas normas legais, apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Ademais, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram observados, sendo que o sujeito passivo foi intimado e teve ciência de todos os atos processuais que ocorreram na presente lide, e pode se manifestar nos prazos legais que lhe foram concedidos, tudo em conformidade com a legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Denego o pedido de perícia fiscal, com fulcro no Art. 147, II, do RPAF/99, por constatar que o processo contém todos os elementos para a decisão sobre a lide, sendo desnecessária a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito. Além disso, o Autuado não demonstra nenhum erro efetivo no lançamento, apenas questiona a metodologia utilizada e a não consideração de perdas, fatos estes que serão analisados conjuntamente com o mérito da autuação.

No mérito, trata-se de Auto de Infração no qual está sendo exigido ICMS em decorrência do cometimento de sete infrações, das quais foram reconhecidas, por parte do sujeito passivo, as infrações, 01, 03, 04, 06 e 07. Desse modo são trazidas à lide as infrações 02 e 05, razão porque passamos a analisar as razões do defendente ficando mantidas as infrações reconhecidas pelo sujeito passivo, que inclusive efetuou o pagamento conforme extrato do SIGAT às fls. 340 a 358 do PAF.

A infração 02 refere-se à falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, relativo aos exercícios de 2014 e de 2015.

Constato que na infração relativa ao levantamento quantitativo de estoques, o autuante adota o procedimento regulado pela Portaria 445/98, publicado no D.O de 11/08/1998, a qual estabelece que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias no 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.

Consoante o art. 3º da Portaria 445/98, a apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

*I – criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;*

*II – atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.*

*III – nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando*

*determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.*

Logo percebe-se que há um rigor na apuração das espécies e das quantidades de mercadorias a serem levantadas para efeito da Auditoria de Estoques.

Além desse rigor quanto às mercadorias, objeto do levantamento quantitativo, a fiscalização deve também observar, com o mesmo preciosismo, como apurar a base de cálculo do imposto. No caso presente, em que ocorreu a omissão de saídas de mercadorias, o art. 5º da citada Portaria elucida, com base na aplicação de dispositivos regulamentares, como se determinar a base de cálculo quando diz:

*Art. 5º - Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:*

*I – a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte, no ultimo mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao ultimo mês do período objeto do levantamento.*

Este introito se faz necessário para destacar a importância de que, na sua realização o levantamento seja todo efetuado com dados reais, disponíveis na escrituração fiscal do contribuinte, mercadoria a mercadoria, para que reflita exatamente as suas quantidades existentes no final de cada exercício inventariado, ou sob a Auditoria Fiscal.

Constato, com base nos documentos elaborados pelo autuante, dos quais o sujeito passivo recebeu cópia, inclusive em arquivos magnéticos, que a Auditoria de Estoques realizada nesta ação fiscal está munida de rigoroso procedimento, em consonância com os ditames da Portaria 445/98. Verifico também que a sociedade empresária, por meio do seu patrono não apontou qualquer erro ou equívoco quanto às mercadorias afetadas pela Auditoria, nem quanto às quantidades discriminadas nos documentos fiscais.

Ademais, o procedimento adotado pelo autuante está espelhado na planilha de fls. 55 a 59, que refere-se à lista geral de omissões, referente ao exercício de 2014, e de fls. 60 a 63 à omissão de saídas; fls. 65 a 66, a lista de omissões de entrada. Para o exercício de 2015, temos a Lista de Omissões de entrada, fls. 67 a 68, documentos recebidos pelo contribuinte, inclusive por meio de Arquivos Eletrônicos, conforme recibo de fl. 123. Desse modo, o autuante adotou as orientações contidas na Portaria 445/98, com especial atenção ao art. 4º que reza que a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais, e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

É que na presente autuação, o autuante constatou a ocorrência de omissão tanto de entradas como de saídas, e optou pela exigência relativa à omissão de saídas por ser o valor da omissão superior ao da omissão de entradas, em conformidade com a art. 13, I da Portaria 445/98, logo não há o que se falar em presunção ou projeção de ICMS, vez que o levantamento foi realizado com base nos documentos e na escrita fiscal do estabelecimento.

A defendente alega que teriam ocorrido perdas, situação que permeia a atividade de varejo, e fruto de estudos e análise por parte das empresas que atuam neste ramo, e para reforçar a sua tese de defesa, apresenta o documento intitulado “O Perfil das Perdas no Varejo no Brasil e nos EUA: Estratégias e Implicações, fls. 231 a 258 do PAF.

Não obstante reste comprovado que, efetivamente, possam ter ocorrido perdas em função de sua atividade, decorrente de fatores variados, tais como fraudes de vendedores, furtos internos e externos, e de erros administrativos, o sujeito passivo tem por obrigação dar baixa nos seus estoques por meio de documentos fiscais, no que implicaria, inclusive, no estorno de crédito

pelas entradas das mercadorias extraviadas, e dessa forma o levantamento quantitativo de estoque, cuja Auditoria é baseada nos documentos fiscais, necessariamente computaria tais perdas no seu resultado final. É que a Auditoria de Estoque, levando em conta o Registro de Inventário, e os documentos fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, dia a dia, cujas informações neles contidas foram prestadas pelo contribuinte, alcança toda a movimentação no exercício fiscal.

Ademais, o índice alegado na defesa, para as perdas, não se aplica ao comércio, vez que índices de perdas são utilizados na indústria, durante o processo produtivo, e a quantidade mensurada inicialmente nas aquisições ou registros de inventário não podem ser consideradas em absoluto.

Não é o caso, pois na atividade comercial, as eventuais perdas são perfeitamente possíveis de contabilização numérica e para isto precisa ser declarado e estornado o crédito pelas aquisições, conforme já esclarecido.

Diante do exposto voto pela procedência da Infração.

Quanto à infração 05, relativa ao recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de calçados, provenientes de outras unidades da Federação, nos exercícios de 2014 e de 2015, o demonstrativo da antecipação total das mercadorias, objeto da autuação, estão nos demonstrativos de fls. 92 a 106, onde se encontram discriminadas por documento fiscal, com a aplicação da MVA de 56,87%.

O sujeito passivo posta algumas alegações quanto à autuação, tais como que em razão de um problema interno de parametrização do sistema da impugnante, esta deixou de recolher, em determinados períodos e em relação a certos ECFs o ICMS devido por antecipação. Aduz que em outras situações, deixou de recolher o ICMS-ST, na entrada e tributou a saída como se o ICMS –ST tivesse sido recolhido. Sustenta que estas situações devem ser identificadas para os fins devidos no contexto desta autuação.

Afirma que há outras situações em que deixou de recolher o ICMS-ST antecipado, mas tributou, normalmente a operação de venda subsequente, para consumidor final. Diz que a identificação desse grupo pode ser feita também na planilha anexa, onde consta na coluna K, a tributação pela alíquota “cheia”.

Também sustenta que teria calculado o imposto com a MVA no percentual de 58,78%, superior à devida, o que redundou no recolhimento a maior do ICMS.

Com base nesses argumentos refuto que, como já esclareceu o autuante na informação fiscal, os equipamentos emissores de Cupom Fiscal (ECFs), apenas registram as entradas de mercadorias por devolução, e não servem, portanto, como parâmetro para o recolhimento do imposto antecipado dos produtos ST oriundos de outras unidades da Federação. Portanto, o problema interno de parametrização não justifica a ausência de recolhimento do ICMS ST em alguns períodos.

Quanto ao argumento de ter realizado saída tributada da mercadoria (com pagamento do ICMS normal), destaco que está sendo exigido ICMS pelo recolhimento a menor, tendo sido considerado todos os recolhimentos efetuados, como elucidou o autuante.

Outrossim, conforme nova redação conferida ao art. 332, parágrafo 2º do RICMS/2012, pelo Decreto 17.164/16, o recolhimento do imposto devido por antecipação tributária deve ter como fato gerador a data de emissão da nota fiscal apenas a partir de 01/11/2016, o que não vale para o período ora fiscalizado, quais sejam os exercícios de 2014 e 2015. Nesse período, o imposto deveria ter sido antecipado sobre o valor das entradas das mercadorias ST no estabelecimento, conforme sua escrituração fiscal.

Quanto à MVA, apesar de o contribuinte afirmar que pagou o ICMS ST com a MVA superior à devida, o cálculo geral do imposto devido por antecipação sobre todas as mercadorias sujeitas a

tal regime, conforme se pode observar na planilha do Auto de Infração, o autuante considerou todos os valores do ICMS pagos, inclusive a título de substituição tributária.

Portanto, se eventualmente isso ocorreu, esses créditos dos valores pagos, já foram concedidos no momento em que foi subtraído o valor efetivamente pago do valor devido, para fins de se saber a “diferença a recolher” (ver subtotais mensais da supracitada planilha).

Deste modo, os argumentos trazidos na peça de defesa não servem para justificar os valores recolhidos a menor de ICMS ST antecipado, e conseqüentemente, não possuem o condão de elidir o cometimento da infração. Fica mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279465.0005/17-5** lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$663.107,07**, acrescido da multa de 60% sobre R\$109.481,74, e de 100% sobre R\$553.625,33, previstas no art. 42, II, “a”, “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.243,19** e multa percentual no valor de **R\$1.897,89**, previstas no art. 42, inciso II, “d” e §1º, e inciso IX, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados o valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR