

A. I. Nº - 129712.0008/11-5
AUTUADO - LOJAS RENNER SOCIEDADE ANÔNIMA
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/07/12

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0133-02/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DOCUMENTOS COM DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS. Reconhecida pelo impugnante. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Reconhecida pelo impugnante. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Infração reconhecida pelo impugnante. 3. RECOLHIMENTO A MENTOS. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. Reconhecida pelo impugnante. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Reconhecida pelo impugnante. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Reconhecida pelo impugnante. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no presente caso as omissões de saídas. Não se trata de presunção. As arguições de incorreções não foram acolhidas. Mantida a exigência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado, em 26/12/2011, para exigir o débito de R\$738.363,10, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$2.732,63, em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais. Consta que a empresa utilizou crédito com alíquota maior de 12% na entrada de mercadorias oriundas dos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul cuja alíquota prevista no RICMS é de 7%. Multa de 60%;

Infração 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$281.851,92 referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. Multa de 60%;

Infração 03 – Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta que o contribuinte fez incidir a alíquota de 17% nas operações internas de produtos tributáveis a 27%. ICMS no valor de R\$44.540,46. Multa de 60%;

Infração 04 – Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS no valor de R\$8.344,83, referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Multa de 70%;

Infração 05 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10% no valor de R\$4.624,96;

Infração 06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1%, no valor de R\$2.055,45;

Infração 07 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação no valor de R\$25.161,66, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89;

Infração 08 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. ICMS no valor de R\$369.051,19. Multa de 70%.

O autuado, às fls. 462 a 482 dos autos, apresenta defesa afirmando que, conforme os fatos apontados pelo Fisco, foram constatadas diferenças entre o estoque de mercadorias informado no Livro Registro de Inventário e no SINTEGRA. Disso, a premissa retirada dos fatos narrados no Auto de Infração lavrado pelo Fisco baiano dá conta da existência de supostas omissões de saídas de mercadorias dos estoques do estabelecimento da empresa impugnante.

Alude que, no entender do Fisco, as diferenças de estoque entre as bases informadas decorrem exclusivamente da omissão nas operações de saída ou entrada. Tal conclusão, porém, como será demonstrado, é mera presunção dos fatos que possam explicar a diferença nos levantamentos do estoque. Neste sentido, a Impugnante demonstra na presente peça que as supostas *omissões de saída* acusadas pelo Fisco e que originam toda a autuação fiscal não têm o condão de justificar o lançamento do ICMS no presente Auto de Infração. É o que passa a demonstrar, requerendo ao final a total desconstituição do Auto.

Apresenta planilha demonstrativo abaixo, com base num determinado grupo de produtos, e considerando as seguintes variáveis de quantidades: (ENT) entrada de mercadorias, (EI) estoque inicial, (SAÍDAS) saída de mercadorias, (EF) estoque final do SINTEGRA, utilizado pela SEFAZ e (E) estoque final do livro Registro de Inventário. Informa que a planilha abaixo, foi retirada diretamente da documentação que sustenta a lavratura do Auto:

| CÓDIGO | DESCRIÇÃO | UN | ENT | E I | SAÍDAS | E F | OMISSÃO ENT | OMISSÃO SAÍDAS | PREÇO MÉDIO | BASE DE CÁLCULO |
|-----------|----------------------------|----|---------|--------|---------|--------|-------------|----------------|-------------|-----------------|
| 000000023 | BIVAR MINL-BIJUTERIA 1X0CO | ML | 5,000 | 0,000 | 0,000 | 0,000 | 0,000 | 5,000 | R\$ 63,04 | R\$ 315,18 |
| 500040594 | MEIA SOQUETE/SAPATILHA 6 | PC | 0,000 | 0,000 | 6,000 | 0,000 | 6,000 | 0,000 | R\$ 3,25 | R\$ 19,50 |
| 500040623 | MEIA 3/4 600384101 | PC | 0,000 | 1,000 | 0,000 | 0,000 | 0,000 | 1,000 | R\$ 1,42 | R\$ 1,42 |
| 500040877 | MEIA CALÇA ATRIBUTOS 600 | PC | 0,000 | 0,000 | 1,000 | 0,000 | 1,000 | 0,000 | R\$ 4,92 | R\$ 4,92 |
| 500187879 | APONTADOR 651431719 | PC | 35,000 | 2,000 | 33,000 | 3,000 | 0,000 | 1,000 | R\$ 6,65 | R\$ 6,65 |
| 500209257 | PERFUME MEDITERRANEO E | PC | 13,000 | 3,000 | 15,000 | 2,000 | 1,000 | 0,000 | R\$ 46,20 | R\$ 46,20 |
| 500264846 | MEIA-CALÇA 244150028 | PC | 0,000 | 1,000 | 0,000 | 0,000 | 0,000 | 1,000 | R\$ 1,67 | R\$ 1,67 |
| 500322735 | CAPA DE CHUVA 295183136 | PC | 0,000 | 0,000 | 1,000 | 0,000 | 1,000 | 0,000 | R\$ 9,17 | R\$ 9,17 |
| 500403818 | Gravata com no sortida | PC | 557,000 | 74,000 | 575,000 | 33,000 | 0,000 | 23,000 | R\$ 19,81 | R\$ 455,67 |
| 500403922 | Gravata azul lisa | PC | 67,000 | 3,000 | 50,000 | 18,000 | 0,000 | 2,000 | R\$ 19,90 | R\$ 39,80 |
| 500403931 | Gravata verde lisa | PC | 121,000 | 1,000 | 70,000 | 53,000 | 1,000 | 0,000 | R\$ 6,66 | R\$ 6,66 |
| 500403965 | Gravata cinza lisa | PC | 49,000 | 6,000 | 42,000 | 7,000 | 0,000 | 6,000 | R\$ 19,90 | R\$ 119,40 |
| 500403973 | Gravata preta lisa | PC | 231,000 | 1,000 | 211,000 | 20,000 | 0,000 | 1,000 | R\$ 19,90 | R\$ 19,90 |

Fonte: Arquivo Magnético enviado pelo contribuinte para a Secretaria da Fazenda

S.I.F.R.A. - Banco de Dados

Página 1 de 1831

Argumenta que esse levantamento confronta a quantidade de mercadorias que entraram, a quantidade que havia no estoque inicial, a quantidade que saiu, e a quantidade que ficou. Veja no ACÓRDÃO JF Nº 0133-02/12

exemplo destaca acima, do APONTADOR: entraram 35 unidades, num estoque onde já havia 02, totalizando 37. Saíram apenas 33, sobrando, teoricamente, 04 mercadorias. O estoque final, porém, informa somente 03, razão pela qual 01 mercadoria teria sido vendida sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de saída.

Afirma que no caso da MEIA CALCA nada entrou, nada havia, mas uma saída teria sido detectada, totalizando estoque final igual a zero. Resumindo:

Se $ENT + EI < SAÍDAS$, haveria omissão de entrada (MEIA CALCA).

Se $ENT + EI > SAÍDAS$, haveria omissão de saídas (APONTADOR).

Aduz que o volume das movimentações foi confrontado com os estoques informados pelo contribuinte à Fazenda.

Argumenta que na planilha abaixo, E.F SEFAZ representa a conta cima demonstrada, a qual, então, é confrontada com o Livro Registro Inventário, representada na planilha acima por EF – Estoque Final.

| | A | B | C | D | E | F |
|-----------|---------|-----|--------|-----------|----------------|---------------|
| Produto | Entrada | E.I | Saídas | E.F SEFAZ | E.F INVENTÁRIO | Omissão Saída |
| 500207286 | 135 | 42 | 144 | 33 | 30 | 3 |
| 502005637 | 82 | 90 | 106 | 66 | 39 | 27 |
| 502005581 | 63 | 74 | 90 | 47 | 29 | 18 |
| 502190916 | 543 | 106 | 504 | 145 | 66 | 79 |
| 502296753 | 1124 | 29 | 1108 | 45 | 31 | 14 |

Conclui que a coluna “Omissão de Saída” nada mais é do que o resultado de uma conta aritmética.

Questiona: “Como é possível, todavia, tomarem-se os fatos da conta demonstrada e chegar-se à conclusão contida na coluna F? Qual foi, afinal, o raciocínio que aponta a ocorrência de omissão de saída, em virtude da verificação de diferenças entre o estoque do SINTEGRA e o estoque registrado nos Livros da Cia.? É o que se passa a tentar responder, segundo a ótica do Auto de Infração.”

Entende que o lançamento do ICMS poderá gerar duas situações aritméticas diferentes: uma onde a coluna F terá resultado positivo ($F > 0$), e outra, onde será negativo ($F < 0$). Tal se retira da análise das confrontações efetuadas pelo Fisco, cujo objeto já se encontra nos autos, sendo possível a verificação por Vossas Senhorias. A situação $F > 0$ (F maior que zero), positivo, já foi demonstrada acima e nada mais sugere do que: a empresa possui um estoque Registrado menor do que o volume de saídas informado no SINTEGRA. Assim, conforme o Fisco, a mesma possui estoque inicial e volume de entradas maior do que a quantidade contabilizada conforme a fiscalização. No caso da tabela acima, veja-se o produto 500207286, cuja conta, segundo a fórmula $A + B - C = D$, é a seguinte: $135 + 42 - 144 = 33$.

Afirma que, como no livro Registro constavam apenas 30 produtos em estoque final, haveria omissão de saída sobre 3 produtos, tomando-se então seu preço médio e calculando-se o ICMS da saída sobre os mesmos. Logo, o resultado positivo da conta $D - E = F$ indica que o estoque apontado pela SEFAZ possui mais produtos do que o estoque Registrado. Há mais mercadorias do que o declarado.

Alude que, que a mesma conta, no tocante a outros produtos, resultou em $F < 0$ (F menor que zero), o que deve ser interpretado de forma contrária em relação aos fatos narrados até aqui. Tome-se o exemplo a seguir:

| | A | B | C | D | E | F |
|-----------|---------|-----|--------|-----------|----------------|---------------|
| Produto | Entrada | E.I | Saídas | E.F SEFAZ | E.F INVENTÁRIO | Omissão Saída |
| 500892922 | 4 | 4 | 6 | 2 | 0 | 2 |
| 500892691 | 249 | 1 | 246 | 4 | 25 | -21 |

| | | | | | | |
|-----------|----|----|-----|----|----|----|
| 510094406 | 11 | 0 | 9 | 2 | 0 | 2 |
| 508469221 | 69 | 10 | 68 | 11 | 5 | 6 |
| 508438978 | 71 | 36 | 102 | 5 | 10 | -5 |

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

Aduz que do cotejo entre o livro Registro de Inventário e o SINTEGRA, têm-se o seguinte, supostamente:

- $F>0$ indicaria omissão de saída, pois a empresa teria em estoque (Inventário) menos produtos do que a soma do estoque inicial e das entradas, considerando o número de saídas;
- $F<0$ indicaria omissão de entrada, pois a empresa teria em estoque (Inventário) mais produtos do que soma do estoque inicial e das entradas, considerando o número de saídas.

Entende que os fatos narrados até aqui – tanto omissões de entrada quanto de saída – nada mais são 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.

Afirma que não importa se houve estoque a maior ou menor, o que importa, para a fiscalização, é que ambos os casos são *projeções* obtidas das discrepâncias de estoque, o que resulta em omissão de saída, ainda que a mesma seja *presumida* por conta da respectiva omissão de entrada (quando $F<0$).

Do relato acima, destaca 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).

Afirma que se está cobrando o ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada, o que considera um absurdo. Aduz que 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, aduz que, no caso das mercadorias em que houve omissão de saída, propriamente dita, tal omissão também é PRESUMIDA, sendo a única explicação encontrada pelo Fisco para justificar a discrepância de estoques, a qual, aliás, segue sendo o único fato incontroverso nos autos. O ICMS, nesse caso, está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada, conforme se passa a demonstrar também noutro tópico.

Insurge-se contra a presunção afirmando que se depreende do Auto de Infração, a sua lavratura não está associada ao fato deduzido da prova do Auto (as planilhas do SINTEGRA e os livros registro apreendidos). Fosse assim, o Auto dever-se-ia basear na ausência de escrituração – ou

escrituração a maior – de bens no livro Registro de Inventário, o que geraria outra consequência jurídica que não o lançamento do ICMS, principal.

Alude que, todavia, o Auto de Infração lança a obrigação principal do ICMS, presumindo assim o trânsito de mercadorias em volume diferente daquele que já serviu de base para a tributação do período, à época. Apresenta o arcabouço legal aventado pelo fundamento do Auto, do RICMS/BA.

Argumenta que qualquer outro contribuinte que deixar (I) de emitir documentação fiscal assessoria ao ICMS e (II) de recolher o imposto, será enquadrado na mesma legislação. Ou seja, o Auto de Infração foi lavrado pelo não pagamento de ICMS, decorrente de operação de saída.

Fosse apenas a discrepância dos estoques a justificativa direta do Auto de Infração, considera eu o enquadramento legal seria outro: *descumprimento de obrigação acessória*. Porém, o Auto presume (I) a ocorrência de fato gerador futuro baseado numa projeção de fatos pretéritos (omissão nas entradas, decorrentes da diferença negativa de estoques entre o SINTEGRA e o Registro de Inventário); e (II) a ocorrência de omissões de saída para quando tais diferenças forem positivas, mesmo que se refiram a saídas ocorridas a partir da Lojas Renner S/A, o que não se cogita ocorrer sem nota fiscal e respectivo recolhimento de ICMS.

Aduz que, considerando as duas únicas hipóteses que justificam o elo que une a discrepância entre os controles de estoque e a autuação do ICMS com multa, conclui-se que: de um lado, há presunção e projeção dos fatos, quanto às omissões de entrada, e, de outro, presunção e bitributação dos fatos geradores, quanto às omissões de saída.

Conclui que as duas hipóteses descritas não estão comprovadas pelo Auto, e aqui reside, pois, a sua nulidade.

Considera as presunções que indica não podem ser mantidas porque são ilógicas e não possuem nexos causais em relação aos fatos narrados no Auto de Infração, que nada mais são do que as diferenças de estoque. Toda a construção sobre as omissões de entradas ou saídas, em verdade, está sendo procedida por conta da defesa apresentada, já que os fatos narrados no Auto não traduzem omissão de saída.

Conclui que a presunção, por si só, não pode manter o Auto de Infração. Por outro lado, tal presunção, uma vez aplicada, poderá vir a ser elidida – afastada – pelo contribuinte, o que é tema do tópico seguinte.

Argumenta que os estoques 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. Nesses casos, a empresa procederá à baixa das mercadorias em estoque, com a respectiva nota fiscal e especificando tal destinação do produto. Não é uma situação de presunção, mas de comprovação, e aqui é preciso mencionar que a Fiscalização, no que se depreende da análise do Auto, já identificou tais situações e não autuou a empresa com base nas mesmas. Não é objeto, portanto, desta discussão.

Destaca o tamanho da empresa e sua importância, fazendo um desafio ao Fiscal Autuante: *que vá a um estabelecimento comercial da Lojas Renner S/A e tente verificar, inclusive na qualidade de cliente (como se fosse uma legítima “inspeção judicial”), situação em que a mercadoria saia do estoque (venda) sem o cupom fiscal. Mesmo em caso de devolução com extravio de cupom, o cliente formaliza a troca através de um instrumento lavrado no momento da troca, preenchendo o cupom fiscal manualmente. Não há, assim, qualquer possibilidade de haver omissão de saída de estoque na loja, o que pode ser comprovado pelos próprios clientes ou inspetores.*

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

Afirma que não se limitando ao teste fático proposto pela Impugnante, que seja então realizada uma perícia técnica, por profissional de Administração de Empresas, por exemplo, a fim de se certificar que é impossível ocorrer a omissão de saída adotando-se os atuais procedimentos da empresa. Tal prova é possível de ser produzida, conforme previsão do próprio regulamento do Processo Administrativo Fiscal, como adiante será mencionado.

Salienta, desde já, que, caso os Julgadores entendam diferentemente sobre tais procedimentos fáticos operacionais das Lojas Renner S/A, devem contestá-los fundamentada e expressamente, sob pena de serem tomados como incontroversos (art. 140 do RPAF) na forma como apresentados na presente impugnação.

Entende que cabe à Fiscalização, assim, comprovar a ocorrência das omissões de saída. O Auto de Infração, porém, está calcado na presunção de que houve omissões, apenas porque verificou diferenças de estoque, como se um fato levasse a outro sem qualquer interferência de outros fatos.

Alude que o ajuste de estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (baixas de estoque). Conforme é o passar do tempo, possivelmente as lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas seguintes situações:

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

Diante dessas e de outras situações, afirma que não há dúvidas de que ocorrem cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa que tem de, posteriormente, ser retificados, o que, como se verá, certamente conduziu o (a) Fiscal em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário. Tal sistema, admite-se, acaba gerando inconsistências como as trazidas pelo (a) fiscal, mas não se admite que ele, por si só, possa caracterizar a omissão de entradas ou saídas.

Assegura que se, de fato, podem ser constatadas divergências entre o estoque inicial e final, levadas em consideração as notas de entrada e saída, certo é que tal divergência não leva à infração material, mas, no máximo, à infração formal cometida pela empresa.

Volta a contestar a presunção, afirmando que o Supremo Tribunal Federal responde que não. Veja-se que o princípio da razoabilidade tem como decorrência a seguinte verdade: o ordinário se presume, o extraordinário se prova. O exemplo, trazido ao conhecimento inclusive pela obra

de HUMBERTO ÁVILA, consagra o princípio da razoabilidade como um postulado orientador da aplicação de determinadas normas. A razoabilidade encontra guarida constitucional:

Art. 5º, inciso LIV: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Entende que 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).

Argumenta, quanto às omissões, que se houve apenas omissão de entrada, onde reside o fato gerador do ICMS? Bem, seria na respectiva saída da mercadoria. Ocorre que o Fisco está tributando justamente com base nas saídas, as quais, conforme demonstrado, sob hipótese alguma, ocorreram sem a emissão de cupom fiscal e destaque do ICMS.

Portanto, pergunta: *onde residiria o prejuízo ao Fisco relativo à omissão de entradas, se a saída das mercadorias é a base da presunção da omissão? Se a saída foi reconhecida, e se não há prova de que houve saída sem recolhimento do ICMS, não há falar em ausência no recolhimento do ICMS sobre tais casos.*

Considera que, há de se retirar, de plano, parte do lançamento fiscal, sob a comprovação, mais do que evidente e suficientemente clara, de que se a própria tributação da saída serviu de parâmetro para apontar a omissão no registro da entrada, não há falar em ausência de tributação, razão pela qual o Auto de Infração não pode cobrar o ICMS sobre tais produtos.

Alude que os produtos assim classificados devem ser objeto de análise da contadoria da Fiscalização a fim de que sejam identificados e excluídos da exação fiscal já por tal motivo, sem prejuízo do que foi colocado no tópico anterior, que se aplica para as omissões de entrada e para as de saída, considerando que o Fisco autuou ambas de igual forma, por presunção já claramente elidida pelo contribuinte.

Com isso, afirma ser absurda, *data venia*, a hipótese de tributação e incidência de multa sobre os produtos cuja entrada foi presumida como omissa, considerando que é ilegal a tributação sobre as entradas e sobre fatos geradores já devidamente reconhecidos e cuja tributação já foi recolhida.

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

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

Alude que se o Fisco presume, de um lado, a ocorrência da omissão de saídas, pode o contribuinte, de outro, requerer seja periciado o procedimento de operação de saída de seu estabelecimento. Afinal, se houve uma presunção, por certo que a mesma poderá ser elidida.

Considerando tais premissas, considera necessário que seja auferido, caso não se tomem desde já por incontroversas, que é absolutamente impossível a ocorrência de venda de mercadoria sem nota fiscal. Ou seja, venda de mercadoria sem tributação, do que resultará, necessariamente, o reconhecimento da ausência de prejuízo ao Fisco no tocante ao recolhimento do ICMS (obrigação principal, artigo 124, I, do RICMS/BA).

Diante disso, e indica desde já como assistente técnico representante legal das Lojas Renner S/A, 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 2.2 da presente peça podem ou não resultar em divergências no estoque.
- V- Conclua se, das diferenças de estoque, é possível haver omissão de saída com prejuízo ao Fisco no tocante ao recolhimento do ICMS.

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

Diante do exposto, requer:

- I- Seja recebida a presente impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário lançado através do Auto de Infração n.º 129712.0008/11-5 até decisão final;

Seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do art. 145 do Decreto n.º 7.629/99, e conforme os quesitos apresentados, sob acompanhamento do assistente técnico indicado; e

- II Ao fim, seja desconstituído o crédito tributário estampado no Auto de Infração n.º 129712.0008/11-5, tendo em vista as razões elencadas na presente peça;

O autuante, às fls. 499 a 501 dos autos, apresenta a informação fiscal, aduzindo que, inicialmente a Autuada contesta a infração a ela imputada, afirmando de forma equivocada, às fls. 463, o seguinte: “conforme os fatos apontados pelo Fisco, foram constatadas diferenças entre o estoque de mercadorias informado no livro de Registro de Inventário e no SINTEGRA "e mais adiante "no entender do Fisco as diferenças de estoque entre as bases informadas decorrem exclusivamente da omissão nas operações de saída ou entrada. Tal conclusão, porém como será demonstrado, é mera presunção (grifo nosso) dos fatos que possam explicar a diferença nos levantamentos de estoque".

Relata ainda que o autuado, continua, na sua peça de defesa, construindo um raciocínio em bases errôneas, ao alegar às fls. 464 “Tal constatação decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco confrontando os livros Registro de Inventário, apreendidos pela Fiscalização, e o SINTEGRA (base do lançamento fiscal), do que resultaram diferenças de estoque. Isto é, as diferenças apuradas nada mais indicam do que uma discrepância entre o que foi informado no SINTEGRA e aquilo que foi escriturado no livro.”

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

Alega que o contribuinte parece desconhecer é que a Secretaria da Fazenda dispõe de instrumentos e sistemas de fiscalização que permitem identificar omissões tanto de entrada como

de saídas, mesmo quando os dados dos Livros Fiscais, no caso o livro de Inventário, confere exatamente com o declarado no arquivo SINTEGRA (Registro 74).

Assegura que o Fisco se baseou para a autuação, nos dados contidos no Inventário (declarado no Livro e no Registro 74 do SINTEGRA) e também nos Livros de Entradas de Mercadorias, de Saídas de Mercadorias e nos demais arquivos SINTEGRA (Registro 50, 54, 75, 60 M, 60 R) enviados pelo contribuinte, que discriminam as operações de entradas e saídas de mercadorias com notas fiscais e cupons fiscais. Estes dados foram confrontados durante o decorrer dos trabalhos com as Notas Fiscais e os dados contidos na memória fiscal - MFD dos ECF, que foram também arrecadados pela fiscalização, vide Intimações Fiscais anexas às fls. 25, 28, 29, 33 e 37.

Complementa que, partindo de uma tese equivocada, a autuada apresenta às fls. 464, uma cópia (quase ilegível) da primeira página do Demonstrativo de Auditoria de Estoque que compõe o auto às fls. 413, tentando comprovar essa teoria. Porém, demonstra não ter analisado o referido Demonstrativo, pois cita uma coluna "(E) estoque final do livro Registro de Inventário" que não existe no citado documento. Além do mais chega a conclusões errôneas, como a equação que elaborou às fls. 465: "Se ENT+EI>SAÍDAS, haveria omissão de saídas" o que não é verdade e só confirma o não conhecimento, por parte dos defendentes, do que é um levantamento quantitativo de estoque.

Alude ainda que o maior absurdo dessa peça de defesa está na planilha que apresenta às fls. 465, quando cita código de produto que não consta do levantamento das omissões e outros produtos, cujas quantidades apontadas se referem a outro Auto de Infração de nº 12971200511-6 e não a este PAF, assim os valores dizem respeito ao Demonstrativo do Levantamento Quantitativo do Exercício de 2007, e este Auto e Infração trata de omissão de saídas do Exercício de 2009, ou seja a autuada repetiu os dados de defesa anterior. Abaixo segue comparação da "planilha", apresentada pela autuada, com os valores corretos, que os Srs. Julgadores podem verificar no anexo Levantamento Quantitativo de Estoque Omissão Exercício Fechado - 2009, constante de CD-R às fls. 19, cuja cópia foi entregue ao contribuinte conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos às fls. 17 e 18.

| Produto | Valores apresentados na planilha (2007) | | | | Valores corretos (2009) | | | |
|-----------|---|-----|-------|------------|-------------------------|-----|-------|----------|
| | Entrada | E.I | Saída | E.F. SEFAZ | Entrada | E.I | Saída | EF SEFAZ |
| 500207286 | não | faz | parte | do levant. | | | | |
| 502005637 | 82 | 90 | 106 | 66 | 39 | 10 | 21 | 66 |
| 502005581 | 63 | 74 | 90 | 47 | 14 | 5 | 16 | 1 |
| 502190916 | 543 | 106 | 504 | 145 | 428 | 27 | 420 | 38 |
| 502296753 | 1124 | 29 | 1108 | 45 | 1360 | 3 | 1221 | 148 |

Conclui que não há como se analisar argumentos em cima de fatos que não existem.

Alinha que o sujeito passivo, prossegue mais adiante tentando confundir os fatos que foram objeto da autuação discorrendo, às fls.468, 469, 470 e seguintes, sobre presunção de omissão de saídas, presunção de omissão de entradas e projeção de fato gerador, sem nenhum embasamento fático e legal. O contribuinte novamente incorre em erro ao atribuir apuração de irregularidade que não foi objeto desta autuação, porque no seu levantamento foi considerado o valor da omissão de saída, já que foi maior do que a omissão de entrada.

Afirma que a tentativa da autuada de descaracterizar a autuação, pedindo pela nulidade não tem procedência, desde quando o levantamento fiscal e decorrente Auto de Infração cumpriu todas as exigências normativas e contém todos os elementos e provas, quanto à caracterização da Infração e enquadramento legal.

Quanto às afirmativas de que as Lojas Renner S/A, é empresa de renome nacional e não busca sonegar impostos, concorda que este não é o objetivo da mesma e em momento algum colocou a empresa sobre suspeição. Alude que seu trabalho foi pautado no tratamento respeitoso e cordial, tendo o contribuinte acompanhado todos os passos, conforme demonstram as trocas de e-mail

com a Administração Central, que fica localizada em Porto Alegre, cujas cópias acostamos às fls. 30 a 36.

No que se refere ao "desafio" para que o auditor se desloque até à loja para verificar se há ou não emissão de cupom fiscal nas vendas, afirma não ter fundamento, desde quando a ocorrência de omissão de saídas se refere ao exercício de 2009, portanto, o levantamento quantitativo se baseou em registros, escrituração, documentos etc. de fatos pretéritos e não presentes. Entende que a presença do auditor no estabelecimento fiscalizado se deu, como é de praxe, na entrega das Intimações Fiscais e arrecadação de documentos, quando entramos em contato com a Gerência da loja e observamos a forma de funcionamento da empresa.

Ressalta também que esta tratando de levantamento quantitativo em exercícios fechados e não de contagem de estoque em aberto, quando aí sim a presença do preposto fiscal na loja seria necessária e imprescindível durante todo o período do levantamento fiscal.

Aduz que, mais adiante, às fls. 475, a autuada apresenta algumas justificativas que demonstram a falta de controle dos seus estoques e que só confirmam as omissões encontradas pela fiscalização no levantamento quantitativo. Além do mais, alude que a argumentação do contribuinte de que existe "venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo" fica anulada pelo agrupamento por espécie dos produtos que foi feito justamente para corrigir estas distorções de diferença de códigos de produtos por cor, modelo etc., de acordo com o previsto na Portaria nº 445 de 10/08/98, tendo a empresa tomado conhecimento prévio deste agrupamento.

Pede pela procedência da autuação.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de 08 infrações, já devidamente relatadas.

Verifico, preliminarmente, que o autuado concentra sua defesa no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, alvo da exigência constante na infração 08, não trazendo quanto às demais infrações, quaisquer arguições ou elementos probatórios que elidam a exigência fiscal. Assim, considerando que as demais infrações 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 foram lavradas atendendo ao devido processo legal, cabe a manutenção das mesmas.

Quanto à infração 08, foi apurada falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário- o das saídas tributáveis.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. A exigência, alvo da impugnação, está amparada no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, efetuada corretamente em consonância com a Portaria 445/98, que traz em seus demonstrativos a apuração de omissões de saídas de mercadorias, que resulta no imposto ora exigido.

Com fulcro no art. 147, inciso I, "a" e inciso II "a" e "b" do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas. O autuante em sua informação fiscal contempla todos os pontos argüidos pela defesa, oferecendo os necessários esclarecimentos, não havendo dúvidas a serem dirimidas. O aludido levantamento quantitativo

foi efetuado em exercício fechado de 2009, portanto, o levantamento quantitativo se baseou em registros, escrituração, documentos já verificados pelo autuante e trazidos através dos resultados apresentados no levantamento de estoque, não havendo necessidade de outras verificações pelo autuante ou outro auditor designado.

Os quesitos levantados pelo autuado em seu pedido de perícia não são considerados necessários para a formação do convencimento dos julgadores, conforme alinhados: *“como a venda (saída) é efetuada, ordinariamente, no caixa do estabelecimento, mormente no tocante ao destaque do ICM; 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; se o procedimento da empresa é padronizado e se os funcionários estão submetidos irrestritamente ao mesmo; se as hipóteses levantadas no subitem 2.2 da presente peça podem ou não resultar em divergências no estoque; se, das diferenças de estoque, é possível haver omissão de saída com prejuízo ao Fisco no tocante ao recolhimento do ICMS”*, pois o próprio resultado do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias efetuado pelo autuante, com indicação das omissões de saídas de cada mercadoria, já responde as questões levantadas. Caberia ao autuado indicações específicas concernentes à incorreções dos estoques ou incorreções nas entradas, saídas ou preço médio, o que efetivamente não trouxe ou não ficou demonstrado.

Conforme já alinhado, o que está a ser exigido são omissões de saídas de mercadorias, que foram apuradas através do aludido levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, roteiro de fiscalização por demais conhecido e aplicado pela fiscalização, com procedimentos definidos pela Portaria 445/98 e detalhado nos demonstrativos apresentados ao autuado, constantes dos autos, portanto, a apuração das aludidas omissões de saídas não se deve, conforme afirma o autuado, à diferenças entre o estoque de mercadorias informado no livro Registro de Inventário e nos arquivos SINTEGRA, constantes do Registro 74, que contém os estoques inicial e final por produtos, mesmo porque esses valores não são diferentes.

Conforme aduz o autuante: *“o Fisco se baseou para a autuação, nos dados contidos no Inventário (declarado no livro e no Registro 74 do SINTEGRA) e também nos Livros de Entradas de Mercadorias, de Saídas de Mercadorias e nos demais arquivos SINTEGRA (Registro 50, 54, 75, 60 M, 60 R) enviados pelo contribuinte, que discriminam as operações de entradas e saídas de mercadorias com notas fiscais e cupons fiscais. Este dados foram confrontados durante o decorrer dos trabalhos com as Notas Fiscais e os dados contidos na memória fiscal - MFD dos ECF, que foram também arrecadados pela fiscalização, vide Intimações Fiscais anexas às fls. 25, 28, 29, 33 e 37.”*

Quanto à primeira página do Demonstrativo de Auditoria de Estoque que compõe o auto que utiliza para ratificar suas conclusões, demonstra o autuante que o impugnante não analisou corretamente o referido Demonstrativo, pois cita uma coluna "(E) estoque final do Livro registro de Inventário" que não existe no citado documento. Além do mais, chega a conclusões errôneas, conforme afirma o próprio autuante, *“como a equação que elaborou às fls. 465: “Se ENT+EI>SAÍDAS, haveria omissão de saídas” o que não é verdade e só confirma o não conhecimento, por parte dos defendentes, do que é um levantamento quantitativo de estoque.”*. Destaca ainda o autuante com propriedade que na planilha apresentada pela defesa, às fls. 465, cita código de produto que não consta do levantamento das omissões e outros produtos, cujas quantidades apontadas se referem a outro Auto de Infração de nº 12971200511-6 e não a este PAF, *“assim os valores dizem respeito ao Demonstrativo do Levantamento Quantitativo do Exercício de 2007, e este auto trata de omissão de saídas do Exercício de 2009, ou seja a autuada repetiu os dados de defesa anterior”*.

Abaixo segue comparação da "planilha", apresentada pela autuada em sua informação fiscal, com os valores corretos, do anexo Levantamento Quantitativo de Estoque Omissão Exercício Fechado - 2009, constante de CD-R às fls. 19, cuja cópia foi entregue ao contribuinte conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos às fls. 17 e 18.

| | Valores apresentados na planilha(2007) | | | | Valores corretos (2009) | | | |
|-----------|--|-----|-------|------------|-------------------------|-----|-------|----------|
| Produto | Entrada | E.I | Saída | E.F. SEFAZ | Entrada | E.I | Saída | EF SEFAZ |
| 500207286 | Não | faz | parte | do levant. | | | | |
| 502005637 | 82 | 90 | 106 | 66 | 39 | 10 | 21 | 66 |
| 502005581 | 63 | 74 | 90 | 47 | 14 | 5 | 16 | 1 |
| 502190916 | 543 | 106 | 504 | 145 | 428 | 27 | 420 | 38 |
| 502296753 | 1124 | 29 | 1108 | 45 | 1360 | 3 | 1221 | 148 |

Quanto às alegações de que o levantamento se ampara em presunções, apesar de haver previsão legal no § 4º do art. 4º da Lei 7014/96, para as omissões de entradas, a exigência recaiu sobre as omissões de saídas, já que foram maiores do que a omissões de entradas, não restando provada a bitributação alegada.

Conforme destaca a autuante, as arguições constantes, às fls. 475, demonstram a falta de controle dos estoques robustecendo a apuração das omissões encontradas pela fiscalização no levantamento quantitativo.

Em relação à argumentação do contribuinte de que existe *"venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo"* não pode ser acolhida uma vez que no levantamento foi realizado o agrupamento por espécie dos produtos, justamente para corrigir estas distorções de diferença de códigos de produtos por cor, modelo etc., de acordo com o previsto na Portaria nº 445 de 10/08/98.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129712.0008/11-5**, lavrado contra **LOJAS RENNER SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$731.682,69**, acrescido das multas de 60% sobre R\$354.286,67 e de 70% sobre R\$377.396,02 previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "d", III e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$6.680,41**, previstas no inciso IX, XI, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR