

**PROCESSO** - A. I. Nº 269197.0007/12-7  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0133-05/13  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 27/12/2013

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJP Nº 0414-11/13

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, sobre as operações de saídas, cuja diferença constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal. Insuficientes às razões do recurso para elidir a imputação. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da decisão proferida pela 5ª JJF, constante no Acórdão nº 0133-05/13, que concluiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração epígrafado, lavrado em 04/12/2012, em razão de quatro irregularidades, das quais o Recorrente se insurge apenas quanto a infração 04:

INFRAÇÃO 4 – 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 de falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Valor da infração: R\$ 78.900,05. Período autuado: exercício de 2010 (exercício fechado). Multa aplicada: 100%.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 5ª JJF proferiu a decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 447/452):

*Da análise das peças processuais verifico que, apesar de o lançamento de ofício consignar quatro infrações, a lide se restringe, unicamente, à quarta infração, relativa ao levantamento quantitativo de estoques do exercício de 2010, uma vez que o contribuinte reconheceu e recolheu, integralmente, o montante exigido nos itens 1, 2 e 3 da exigência fiscal.*

*Inicialmente, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência ou de perícia, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova (levantamentos e demonstrativos referentes às alegações defensivas) simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, como também em razão da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.*

*Quanto à infração contestada (item 4 do Auto de Infração), na qual se exige o ICMS no montante de R\$ 78.900,05, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – os das saídas tributáveis - verifico que a auditoria de estoque foi realizada no exercício de 2010. O levantamento se baseou nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte através dos arquivos magnéticos SINTEGRA, em cumprimento às exigências legais do Convênio ICMS 57/95, tendo a aludida auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas, por espécie de mercadorias, consoante mídia eletrônica (CD-R), com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, diversos demonstrativos e levantamentos apensados aos autos, os quais foram entregues ao sujeito passivo, conforme fls. 58 a 133 do PAF (Anexo 4, do Auto de Infração).*

*No mérito a empresa admite as omissões de saídas referentes a perdas e as omissões de entradas referentes a sobras, e que são contabilizadas em duas contas no seu sistema SAP (controle interno). Como a empresa, mantém a sua margem de lucro, o valor financeiro das perdas é, segundo a mesma, redistribuído para as demais mercadorias sobre a forma de custo.*

*O autuante afirma que no campo teórico, a princípio, existe uma lógica nas razões defensivas, no entanto na prática, é impossível esta mensuração, distribuição e o controle, principalmente pelas autoridades fiscalizadoras, além de não ter nenhum amparo na legislação tributária.*

*Na nossa avaliação, fica evidente que os procedimentos adotados pela empresa levam necessariamente a provocar divergência entre as quantidades apuradas nos seus controles internos (sistema SAP) e os lançamentos existentes na escrita fiscal e arquivos SINTEGRA, que tem por base essa escrita.*

*O próprio contribuinte declara que os arquivos SINTEGRA não refletem a realidade dos seus estoques. Ocorre que seus livros fiscais são idênticos aos arquivos e é a partir desses registros que o ICMS mensal é apurado para efeitos de pagamento à Fazenda Pública.*

*Por sua vez, os exemplos apresentados pela defesa na impugnação para os itens Enfeite Estrela Gliter 8 (produto 21312750); Calça Clássica (produto 2067271007), Forno Elétrico Prime 28L (produto 4135297), entre outros, reforçam a convicção deste julgador de que os lançamentos contábeis das perdas feitos no seu sistema de controle interno, são os mesmos das omissões de saídas e das omissões de entrada, sem os respectivos lançamentos na escrita fiscal.*

*Resta, portanto, evidenciada a divergência em controles internos e registros fiscais.*

*Considerando que a empresa apura o ICMS a partir da escrita fiscal, essas divergências deveriam compor os lançamentos fiscais, na conta de estoques, com os lançamentos de cabíveis, no período mensal de suas ocorrências, com a conseqüente repercussão nos registros em meio eletrônico e na apuração do ICMS.*

*Por outro lado o argumento de que a empresa dilui nos custos das mercadorias vendidas os valores relativos a perdas, roubos, extravios e demais ocorrências, não se mostra razoável do ponto de vista fiscal. Nenhum levantamento quantitativo de estoques seria de prova do cometimento de infrações do ICMS.*

*Ademais, contabilmente também não restou demonstrado essa tributação e nem sequer os estornos de crédito de ICMS. No PAF não foram juntados provas documentais que atestassem as alegações articuladas na peça defensiva. O sistema de controle interno da autuada não constitui meio probatório que demonstre que a empresa cumpriu regularmente as suas obrigações perante o fisco estadual.*

*O fisco, através dos demonstrativos apensados ao PAF, fez prova do cometimento de infração à legislação tributária. O contribuinte, por sua vez, não se desincumbiu do ônus de fazer a prova em contrário, pois lançamento contábil das perdas e os reflexos na formação de custo de revenda das demais mercadorias foram alegadas, porém não evidenciadas neste processo.*

*Outra inusitada tese defensiva é o direito ao crédito fiscal das mercadorias que foram objetos a perdas, roubo ou perecimento, através de um novo conceito teórico de crédito financeiro. Essa tese é totalmente desprovida, por falta de previsão legal, inclusive na Lei Complementar nº 87/96 e no RICMS/Ba, que segundo a defesa deveria acolhida, a partir de uma outra leitura do art. 21 da LC, sobre a premissa do crédito financeiro.*

*Face ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA do item 4 da autuação, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo sujeito passivo, conforme relatório anexado à fl. 437 do presente PAF.*

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 464/482, requerendo a reforma da Decisão recorrida.

Explica que as “perdas no processo comercial” são objeto de cuidado especial na gestão da ora Recorrente, que, de fato, realiza periódicos levantamentos físicos de estoque, com vistas a manter a fidedignidade de seus controles e custos.

Por tais razões, diz que o inventário oficial é realizado no mínimo duas vezes ao ano, sendo que tal periodicidade aumenta conforme o tamanho e quantidade de vendas realizadas pela loja.

Assevera que após a finalização da contagem física, a loja transmite via intranet, para a sede no Rio de Janeiro, um arquivo eletrônico em formato de texto contemplando o resumo de todos os itens de revenda fisicamente presentes na loja. Esse arquivo é processado pelo sistema SAP, onde é confrontado com o estoque contábil.

Alega que após esse procedimento de segurança, a sede avalia novamente o relatório gerencial e, em seguida, fecha os documentos de inventário acertando o estoque no SAP (gerando os

movimentos 701 - de sobra de mercadorias e 702 - de perda de mercadorias). Sendo que os movimentos contábeis gerados por este tipo de ajuste fazem contrapartida nas duas contas contábeis apropriadas, a de estoque (11310010) e a de perdas (11310120).

Argui que acostou aos autos os “Relatórios de Kardex”, os quais relacionam mercadorias contidas na autuação fiscal que sofreram ajustes do estoque da loja.

Questiona a decisão da JJF que desconsiderou os relatórios e dirimiu a lide com supedâneo no art. 123 do RPAF.

Ressalta que tal operação reflete com exatidão a realidade comercial da Recorrente, de modo que o ajuste contábil serve de base para os respectivos reflexos fiscais.

Chama atenção que o arquivo SINTEGRA não contempla os ajustes contábeis, descritos acima, haja vista que o arquivo SINTEGRA não retrata todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte.

Argumenta que não pode ser penalizada, face à omissão da legislação do Estado no que se refere ao fato de que as eventualidades que ocorrem no dia a dia da Recorrente não são passíveis de serem retratadas no arquivo SINTEGRA.

Entende que a legislação prevê a necessidade de emissão de notas fiscais para estorno do crédito proveniente das entradas de bens perdidos, contudo, diz que o procedimento é inaplicável aos fatos, eis que as perdas não são tratadas pela Recorrente como despesa, mas sim como custo da operação.

Nesse sentido, alega que o estorno dos créditos é devido quando a perda não compõe o valor oferecido à tributação nas saídas, todavia, quando as saídas são impactadas direta e integralmente pelo valor das mercadorias perdidas, sustenta não haver o que se falar em estorno de créditos.

Entende ser essa a interpretação que o legislador da Lei Complementar nº 87/96 buscou dar à norma do artigo 21, requerendo que a redação seja lida sob a premissa da natureza financeira dos créditos.

Desta forma, reconhece que não procedeu à emissão de Notas Fiscais de estorno dos créditos provenientes das perdas, asseverando que a ausência de emissão de Nota Fiscal relativa às perdas de mercadorias não pode ser interpretada pela fiscalização estadual como saída de mercadorias sem a emissão de documentação fiscal, cabendo ao Estado exigir apenas o estorno de crédito do ICMS em razão das perdas ocorridas.

Ato contínuo, argui que o controle de estoque da Recorrente, algumas vezes, registrou as entradas das mercadorias no seu estabelecimento em data posterior às próprias vendas, sob o argumento que registra a venda ao consumidor final automaticamente de forma informatizada (via ECF), mas necessita de trabalho humano para o registro das entradas na loja, via digitação, o que acaba ocorrendo, por vezes, após a venda.

Assim, apesar do controle de estoque registrar, momentaneamente, um estoque negativo de mercadorias, sustenta que tal fato não pode conduzir à conclusão de que teria promovido entrada de mercadorias sem documento fiscal para acobertar a operação, pois trata-se em um mero erro/equívoco no registro das correspondentes notas fiscais, o qual regularizou posteriormente.

Repete que os devidos ajustes em seus registros contábeis de estoque é rotineiramente corrigido por equipe especializada, que procede aos ajustes e reversões necessárias, conforme documentos que serão anexados aos autos.

Estes relatórios apresentam as entradas (IEWI) ocorridas a título de “ajuste de inventário”, realizado através de contagens periódicas no estoque das lojas, tendo por escopo a correção de possíveis distorções quantitativas.

Por esta razão, diz que restou comprovada que sua conduta na apuração de seu estoque é correta, ao passo que o resultado das operações sempre se harmoniza com a contagem física do estoque.

Conclui arguindo que inócorreu qualquer prejuízo ao fisco baiano, quando da realização dos seus ajustes contábeis.

Instada a se pronunciar, a PGE/PROFIS, através da procuradora Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, às fls. 487/488, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, por considerar ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Primeiramente delimita que o recurso voluntário versa somente sobre a infração 04.

Considera que a Recorrente não trouxe novas provas, nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento, com o qual se coaduna.

Ressalta que a infração foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoque elaborado com vistas à escrita fiscal do próprio Recorrente, que guardam consonância entre si.

Chama atenção que as alegações de perdas lançamentos contábeis de perdas no sistema de controle interno não foram comprovadas na escrita fiscal, consequentemente não podem lastrar a apuração do imposto.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0133-05/13, prolatado pela 5ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, em razão de, dentre outras infrações, a falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Compulsando os autos vejo que o recorrente em nada inova em relação aos argumentos apresentados em sede do Recurso Voluntário, na medida em que repete os mesmos argumentos trazidos na impugnação inicial, que foram corretamente enfrentados e afastados pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

No meu entender não há reparos a fazer na Decisão recorrida.

Toda a fundamentação da Recorrente parte de uma teoria que não condiz com a realidade, razão pela qual não tem o condão de elidir a infração em comento.

Não há como se admitir a tese de que o sistema de controle interno da Recorrente tem maior valor probante que o SINTEGRA e consequentemente que os seus próprios livros fiscais. A lógica é muito simples, o estoque deve ser igual ao livro, que deve ser igual aos arquivos magnéticos.

A exigência da legislação tributária é essa. Diante da constatação por parte da Recorrente que sua documentação obrigatória não reflete a realidade é ela que tem que ser ajustada. Cabe à Recorrente ajustar seus livros de maneira que fiquem de acordo com seu estoque, ao invés de esperar que a Administração Fazendária acolha documentos que não são oficiais.

Na situação em exame, os levantamentos foram efetuados com base em dados fornecidos pela empresa. Tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais de entradas e saídas e se algum erro houvesse, competia à empresa informar qual o erro, o que não ocorreu.

O art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, referentes às suas alegações. Neste processo, verifico que o Sujeito Passivo apenas nega a infração que lhe foi imputada, por isso, compreendo tal justificativa apenas como negativa do cometimento da infração, o que não o desonera de provar a presunção fiscal, situação prevista pelo art. 143 do RPAF/99.

Por fim, não acolho a tese recursal do direito ao crédito fiscal das mercadorias que foram objetos a perdas, roubo ou perecimento, através de um novo conceito teórico de crédito financeiro, por falta de previsão legal, tanto na Lei Complementar nº 87/96, quanto no RICMS/BA.

Neste caso já que os elementos materiais não foram objetivamente impugnados e não verifico indícios de erros ou inconsistências no lançamento, julgo correta a decisão da JJF que manteve o lançamento, no que tange a infração 04.

Em assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269197.0007/12-7**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$105.652,66**, acrescido das multas de 60% sobre R\$26.752,61 e 100% sobre R\$78.900,05, previstas no art. 42, incisos II, “a”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo sujeito passivo, conforme fls. 436/437 dos autos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS