

A. I. Nº - 206919.0007/13-1
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S/A.
AUTUANTE - ARIVALDO LEMOS DE SANTANA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 15. 08. 2014

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0162-01/14

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Em se tratando de Auditoria de estoques por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, competiria ao autuado objetivar sua impugnação com elementos de provas que pudesse tangenciar os números apurados pela fiscalização. A manutenção de equipe especializada e de sistema de controle de estoques preciso e eficiente, além de relatório gerencial produzido na sede da empresa, localizada no Rio de Janeiro, são cuidados que não foram traduzidos nas diferenças observadas nos levantamentos fiscais, manejados em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia e orientações contidas na Portaria 445/98. A Arguição do autuado quanto à duplicidade das saídas, tendo em vista os registros relativos à cobrança de juros (encargos financeiros) e do aumento das entradas por ter lançado as notas fiscais de entradas no momento seguinte, não se confirmaram e se tratam de alegações desprovidas de provas, consideradas mera negativa do cometimento da infração. Infração caracterizada. **b)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** SOLIDARIEDADE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração comprovada. 2. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS ACESSÓRIAS. JUROS. Os encargos financeiros (juros) suportados com recursos próprios do impugnante representam despesas no ato da venda da mercadoria e devem ser incorporados à base de cálculo do

imposto (art. 13, § 1º, II, "a" da LC nº 87/96 recepcionado pela Lei nº 7.014/96 - art. 17, § 1º). Mantida a Infração. Não acolhido o pedido de diligência. As infrações descritas originaram de lançamento de ofício e não se acomodam com a homologação (§ 4º do artigo 150), mas, com o art. 173, inciso I do CTN e remete a contagem do prazo quinquenal da decadência para o 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Afastada o pedido de decadência de período o exercício de 2008. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/12/2013, exige ICMS no valor de R\$1.061.218,97 em razão das irregularidades a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do imposto relativa à 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, através da aplicação da auditoria do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, à prática de omissões (ENTRADAS E SAÍDAS) de mercadorias tributadas. Restando apurado que o valor total das omissões de saídas de mercadorias foi superior às omissões de entradas, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste auto de infração. Valor R\$484.945,58. Multas de 70% e 100%;

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Falta de antecipação tributária relativamente às mercadorias substituídas (PREVISTAS NO ANEXO 88 DO RICMS), objeto de omissões de entradas, apuradas através da aplicação da auditoria do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste auto de infração. Valor R\$40.893,85. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Foi apurado ICMS NORMAL devido por solidariedade em vista de constatarmos a ocorrência de OMISSÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS apuradas através da aplicação da auditoria do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste auto de infração. Valor R\$132.077,15. Multas de 70% e 100%;

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Foi verificada, através da aplicação da auditoria do

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, à prática de omissões (ENTRADAS E SAÍDAS) de mercadorias tributadas. Restando apurado que o valor total das omissões de ENTRADAS de mercadorias tributadas foi superior às omissões de SAÍDAS de mercadorias tributadas, restando devido o ICMS relativamente à PRESUNÇÃO DE OMISSÕES DE SAÍDAS conforme prescreve a Lei do ICMS nº 7014/96, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste auto de infração. Valor R\$223.523,11. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 5 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Erro na determinação da base de cálculo por ter a contribuinte deixado de incluir na base de cálculo, relativa às saídas de mercadorias tributadas, os juros incidentes nas operações de venda a prazo. Os valores apurados constam do relatório intitulado "ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA - 2008", e a acusação fiscal está baseada na missiva da autuada em resposta à intimação para apresentação de explicação acerca dos valores aviltados verificados neste relatório retro citado, no qual ainda se verifica que os respectivos valores não foram tributados. Na referida missiva a contribuinte relata que os valores não tributados constantes do relatório em questão se refere aos juros incidentes nas vendas à prazo dos respectivos produtos elencados, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste auto de infração. Valor R\$179.779,28. Multa de 60%.

O sujeito passivo apresenta razões, às fls. 250 a 277 (volume I), arguindo, inicialmente, a tempestividade da defesa; transcreve as infrações e as multas aplicadas.

Suscita decadência parcial em relação aos fatos geradores até 19 de dezembro de 2008, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, ao dispor que o Fisco tem o prazo de 5 anos, contando da ocorrência de tais fatos, para proceder à homologação expressa do pagamento realizado/antecipado pelo contribuinte ou lançar eventual diferença. Alega que, se assim não procede o Fisco, ocorre a homologação tácita, a extinção do crédito tributário (art. 156, VII, CTN), bem como a decadência do direito de lançar eventual diferença apurada.

Destaca que em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2008, o Fisco possuía o direito de lançar até o período de janeiro de 2013, e, desta forma, sucessivamente, até que quanto aos fatos geradores (saídas de mercadorias) ocorridas até 19.12.2008, o Fisco teria até 19.12.2013 para constituir o respectivo crédito tributário, cientificando o contribuinte do lançamento correspondente.

Ressalta que tais providências não foram efetivadas, na medida em que a lavratura do Auto de Infração somente ocorreu em 17.12.2013 e a ciência do mesmo tão somente em 20.12.2013, o que comprova ter decorrido mais de 5 (cinco) anos entre o lançamento fiscal e os fatos geradores referentes aos meses de janeiro a 19 de dezembro de 2008, o que acarretou na homologação tácita dos valores recolhidos antecipadamente pela impugnante com a extinção do crédito tributário, além da operação da decadência do direito do Fisco de constituição do crédito fiscal.

Frisa que a hipótese de contagem do prazo decadencial adequada ao caso dos autos é aquela do artigo 150, § 4º, do CTN, na medida em que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação, onde houve, de fato, antecipação do pagamento do ICMS por parte da impugnante.

Assinala que realizou a apuração devida do montante tributável para cada período de apuração, todavia, ao analisar o recolhimento do tributo, o Fisco identificou suposto saldo não recolhido, motivo pelo qual constituiu o crédito, ora impugnado. Diz que, após a análise das segundas vias das Notas Fiscais emitidas pela empresa, entregues ao Fisco, em cumprimento ao disposto no Convênio ICMS 115/03, a "*Administração Fazendária do Estado do Rio de Janeiro*" identificou que a impugnante deixou de recolher valores supostamente tributáveis.

Aduz que em casos análogos de recolhimento a menor de ICMS, determina a jurisprudência sedimentada do Egrégio STJ (REsp 1344130/AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012; AgRg no AREsp 48.565/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2012, DJe 24/09/2012) a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, partilhando entendimento pacificado do Colendo STJ sobre a matéria.

Transcreve ementa de julgado proferido pelo Plenário do Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Frisa que, em relação ao precedente da 2ª Câmara, acima mencionado (Processo Administrativo nº E-04/072.875/2009 - *Processo Administrativo nº E-04/072.875/2009, Conselho Pleno, Relator: Cheryl Berno; D.O 24.05.2012*), após a interposição de Recurso ao Pleno do Conselho de Contribuintes pelo Estado do Rio de Janeiro, foi publicado em 24.05.2012, acórdão proferido por aquele órgão corroborando com a fundamentação aqui defendida.

Diz que tais julgados demonstram que o instituto da decadência implica perda pelo Fisco do direito à constituição formal do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos, no presente caso, até o dia 19.12.2013.

No mérito, alega que jamais procedeu à compra nem tampouco venda de mercadorias sem documentação fiscal, fazendo um breve histórico sobre a operacionalidade peculiar da Empresa. Diz que se trata de gigante do setor varejista, organizado sob a forma de “loja de departamentos” e que movimenta, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo o País, através de sofisticada rede de logística, que conta com centros de distribuição regionais, alimentando lojas em todos os Estados da Federação.

Afirma que, de conhecimento comum, as vendas no varejo se caracterizam pelo alto grau de competitividade entre os players do mercado, razão que a obriga possuir, caso queira “sobreviver”, nesse nicho, um sistema de controle de estoques preciso e eficiente, que retrate de maneira segura suas compras, vendas, devoluções, transferências, demandas e fluxos – enfim, todas as operações cotidianas que uma rede de lojas de departamentos vivencia.

Aduz que são muitas as peculiaridades de suas operações que vêm sendo proceduralizadas ao longo do tempo; com quase oito décadas de experiência, é razoável afirmar que os sistemas já se encontram ricamente parametrizados para identificar e interpretar as vicissitudes existentes. Não fosse assim, tornar-se-ia inviável sobreviver com tamanha envergadura, uma vez que está no controle de estoque a tônica do sucesso no varejo, a partir do qual é possível mensurar o custo da operação, a margem de lucro e as necessidades comerciais.

Pontua que com base nesse contexto, é possível assegurar que jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, seja nas entradas, seja nas saídas, vale dizer, sem o cumprimento da obrigação fiscal mais óbvia, que é a emissão da nota fiscal (ou do cupom fiscal de venda), ou, no caso das entradas, a recepção em seu parque comercial de mercadorias sem a devida cobertura de notas fiscais. Eximir-se de tal responsabilidade, na proporção das operações cotidianamente realizadas, seria um verdadeiro suicídio para uma empresa como a Lojas Americanas S/A.

Por outro lado, diz que é inconteste que a empresa enfrenta rotineiramente problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, impactam seu registro de estoque, não significando dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas, uma vez que possui departamento especializado na busca dessas informações, ou mesmo de venda ou compra mercadoria sem a devida cobertura documental. Afinal, repete que essa é a essência do negócio.

Argui as diversas inconsistências apontadas no relatório fiscal que, de forma extremamente singela, aplicando uma fórmula padrão, trabalhando dados frios num sistema eletrônico de processamento, deixou de considerar vários aspectos operacionais da empresa autuada. Ao final, restará a certeza de que os fatos apontados na narrativa fiscal nunca poderiam ser tratados como operações realizadas sem acompanhamento do respectivo documento fiscal, seja nas entradas, seja nas saídas das mercadorias em seu estabelecimento.

Acusa a ocorrência de perdas e sobras de mercadorias no varejo, sendo de conhecimento comum que o autuado possui sua atividade empresarial voltada para as vendas em varejo de grande porte, comercializando diariamente por todo o País milhões de mercadorias. Viabiliza que a logística de distribuição de mercadorias e o controle dos estoques nas lojas representam as peças fundamentais do negócio, responsáveis pelo sucesso ou pelo fracasso da empreitada comercial.

Afirma que os controles do autuado buscam conferir às operações de compra e venda a maior fidelidade possível, sendo igualmente certo que jamais realizou ou realizará tais operações através de expedientes fraudulentos, tais como a entrada e a saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal (omissão de receitas). Entretanto, diz que é impossível negar os vários os acontecimentos no seu dia a dia que, a despeito de todo zelo, interfere diretamente na quantificação dos estoques. Completa que no cotidiano de uma rede nacional de varejo da envergadura há muito mais do que simples entradas de mercadorias oriundas de fornecedores e vendas de mercadorias via ECF a consumidores finais.

Discorre que há, por exemplo, venda de mercadorias com o erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física, tais como tintas de cabelo e esmaltes de vários tipos e cores, toalhas de vários fornecedores, chocolates, meias e etc. Outra questão que merece cuidados especiais por parte da Empresa está nos furtos, perdas e quebras. Ilustra com a quantidade de produtos de bomboniere que são furtados e/ou quebrados por dia nas lojas, sobretudo, na época de Páscoa, quando ovos de chocolate são perdidos.

Sublinha o levantamento feito pelo PROVAR/FIA, em parceria com a ABRAS, que aponta perdas - sejam por furtos, roubos ou produtos que tenham sido abertos ou quebrados nas lojas - chegam a se equiparar ao faturamento de um grande player supermercadista do País. Diz que a rede varejista do país somou R\$ 16,4 bilhões em 2010, o que representa 1,75% do faturamento total das 103 empresas participantes. Ciente desses problemas, assevera manter em seus quadros equipes especializadas em retificar, de tempos em tempos, os estoques das lojas, buscando manter a escrituração condizente com as mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque.

Esclarece que como resultado do trabalho dessa equipe, os estoques que acusam diferenças são prontamente corrigidos pelas lojas, de modo a não causar prejuízos ao Erário dos Estados. Ainda assim, frisa que faz ajuste rigoroso e periódico nos seus estoques, corrigindo as entradas e saídas incorretas, adicionando ou eliminando os produtos divergentes da recontagem física.

Afirma que há ainda alguns problemas esporádicos de cronologia do sistema informatizado, notadamente derivados da transferência de mercadorias entre as lojas (demora de algumas poucas horas no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas entre lojas, pode fazer com que estas mercadorias sejam vendidas via ECF – e, portanto, de forma automática – antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema). Diz que mantém equipes especializadas nos ajusta dos estoques a fim de manter a fidedignidade dos controles de custos.

Por tais razões, diz que realiza inventário oficial, no mínimo, duas vezes ao ano, sendo que tal periodicidade aumenta conforme o tamanho e quantidade de vendas realizadas pela loja. Diz que a contagem do inventário é feita sempre fora do horário de expediente da loja, detalhando todas as mercadorias encontradas na área física (salão de vendas, estoque, etc.). Explica 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 com o resumo de todos os itens de revenda presentes na loja. Afirma que o arquivo é processado no sistema SAP e confrontado com o estoque contábil.

Informa que avalia as diferenças através de um relatório gerencial extraído do SAP, na sua sede (localizada no Rio de Janeiro), sendo certo que os itens mais expressivos (estoque contábil versus estoque físico), são reencaminhados para nova contagem, com a finalidade de confirmar ou não a procedência dos números. Diz que, após tal procedimento de segurança, a sede avalia novamente o relatório gerencial, fecha os documentos de inventário, acerta os estoques no SAP (gerando os movimentos 701 - de sobra de mercadorias e 702 - de perda de mercadorias).

Os movimentos contábeis gerados por tais ajustes fazem contrapartidas com as contas de estoque (11310010) e de perdas (11310120), centralizando o procedimento no Rio de Janeiro visando estabelecer um comportamento padrão para todas as lojas, refletindo contabilmente e evitando distorções no ajuste dos custos. Diz que os números divergentes apontados pela fiscalização

decorrem das intervenções corretivas realizadas pela empresa, como é o caso das devoluções de mercadorias, levantamento das perdas, reclassificação de mercadorias, etc.

Declara que na infração 1, inexiste omissão de saída de mercadorias. Mas, de acordo com o Auto de Infração lavrado, após auditoria no estoque da impugnante, identificou-se a aquisição de determinadas mercadorias e a venda de outras sem documentação fiscal, exigindo-se o ICMS sobre o valor das omissões de saídas, superiores que as entradas.

Sublinha a impossibilidade de que as operações comerciais tenham ocorrido desacompanhadas da documentação fiscal. Reitera que procede aos ajustes contábeis em seus estoques, que devem refletir sua escrita fiscal, aduzindo que eventuais perdas somente serão possíveis de serem contabilizados, mediante controles internos, realizados pelo próprio contribuinte, ainda porque, os registros no Livro Inventário são prestados anualmente e não traduzem com fidelidade todas as movimentações que ocorrem com determinados produtos, durante todo o ano.

Queixa-se que a fiscalização deveria adotar procedimento mais cuidadoso, em vez de apontar, cartesianamente, pretensa venda sem nota, impossibilitando o autuado exercer o direito à defesa. Explica que em face à dimensão de seus negócios, seria um suicídio vender sem nota fiscal, deixando o controle nas mãos de funcionários. Procedimento que atentaria contra qualquer norma de gestão, principalmente para uma Companhia que tem cotação em Bolsa de Valores, e para qual se exige um modelo totalmente adaptado à governança corporativa.

Afirma que para os produtos que demonstra, levando-se em consideração os ajustes de estoque feitos (em razão das perdas, furtos, roubos etc), bem como as demais razões que acabaram por ocasionar o suposto descasamento de estoque (encargos financeiros, desencontro cronológico etc), não será identificada qualquer omissão de saída. Exemplifica:

Produto 2082303 – “PAULA NO MERCADINHO” (DOC.02):

- Estoque inicial (EI): 0
- Entradas (E): 1
- Saídas (S): (-) 0
- Estoque Final: 0
- Saldo de estoque: $(0+1-0-0=1)$
- **Quant. Omissão de Venda: 1**

Assevera que de acordo com relatório totalizador elaborado pelo autuante, 1 unidade do item em análise teria sido vendida sem documento fiscal. Explica que a Fiscalização não considerou 1 item por ajuste de estoque por inventário (EWI), devidamente registrados na conta contábil 11310120 (Tipo de Movimento: 702) que é justamente o registro das perdas explicitadas acima. Mostra a real movimentação do item em epígrafe:

- Estoque inicial (EI): 0
- Entradas (E): 1
- Saídas (S): (-) 0+1 (EWI – Ajuste de Inventário – 702)
- Estoque Final: 0
- Saldo de estoque: $(0+1-1-0=0)$

Exemplifica que com outras mercadorias perdidas, os ajustes contábeis realizados pela Impugnante, requer-se-á a juntada dos seguintes documentos:

- DOC.03 - “CHIN HAVAIANAS FLORAL” – Código 2107545003;
- DOC. 04 - “AP JANTAR 42 PCS” – Código 21022896;
- DOC.05 – “CJT 2 PCS PRATO P/ BOLO NAT” – Código 2105552

Pontua que a movimentação dos seus estoques deve considerar elementos que ultrapassam a singela observação das entradas e saídas (momento único), em confronto com o saldo remanescente em estoque. A simples operação aritmética (entradas – saídas = estoque), deixa de apreciar alguns eventos, comumente verificados na realidade de uma empresa desse porte.

Junta aos autos “Relatórios de Kardex” relacionados a algumas mercadorias que serviram para a presente autuação, utilizados como base para o ajuste do estoque da loja. Diz ainda que se encontram anexados relatórios extraídos do SAP contendo o registro contábil das perdas/sobras apuradas, na exata quantidade que fora apurada pela fiscalização estadual, como sendo objeto de saída/entrada de mercadoria sem a emissão de documento fiscal. Espera que “*a Autoridade Fiscal do Estado do Ceará*” [sic] reconheça a insubsistência do lançamento fiscal, uma vez que em momento algum adquiriu mercadoria sem documentação fiscal. Aponta ainda a inclusão no levantamento fiscal de material de consumo, exemplificando a mercadoria “FOLHETO AMERICANA NATAL” – Código 4594185810 (DOC.06).

Com relação à infração 02, sublinha a impossibilidade de se exigir o recolhimento do ICMS antecipação tributária decorrente da omissão de entrada de mercadorias. Tece alguns comentários sobre os procedimentos adotadas, quando das sobras de mercadorias e menciona diversas particularidades inerentes aos estoques de contribuintes que atuam no varejo de grande porte.

Afirma que tais particularidades afastam a possibilidade de que sejam implementadas auditorias eletrônicas estritamente algébricas, uma vez que, no cotidiano dessas empresas, há situações cuja ocorrência distorcem momentaneamente o controle de estoque, sendo essencial ao negócio que as correções sejam feitas de forma minuciosa, sob pena de desmantelamento das informações que baseiam, por exemplo, a conformação dos preços.

Sustenta que é inevitável na atividade varejista de seu porte, eventualmente, registrar no estoque uma mercadoria no lugar de outra, ainda mais quando se comercializa itens de grande semelhança física, tais como esmaltes de diferentes cores, meias-calças, tinturas de cabelo, chocolates e balas, etc. Chama atenção para produtos registrados no estoque com o código de um produto assemelhado, que gera, para um lado, o acréscimo de uma mercadoria inexistente, e, para outro, uma suposta redução do estoque inicial escriturado. Assinala que outro erro até mais comum reside na venda realizada através do leitor ótico do Emissor de Cupons Fiscais, quando o operador de caixa, ao deparar-se com duas mercadorias semelhantes (porém não iguais em seus códigos) registra apenas a primeira, multiplicando-a por dois no caixa.

Salienta que tais problemas enfrentados pelos estoques das lojas não geram, via de regra, prejuízos de arrecadação para as Fazendas Estaduais, exemplificando que a venda de um esmalte no lugar de outro, apenas com pequena diferença de cor, não altera a base tributável da mercadoria, posto que tais produtos são, em 99% dos casos, da mesma marca, fabricante, quantidade e, portanto, mesmo valor.

Aduz que o resultado prático de ambos os casos é o desencontro do estoque físico com o estoque escritural, visto que a mercadoria registrada em dobro possui quantidade de saída maior que no estoque físico (sobra), enquanto a outra mercadoria semelhante (que foi vendida fisicamente), não acusa qualquer alteração quantitativa (falta). Aponta ainda o descasamento momentâneo do registro das mercadorias no estoque, posteriormente, regularizado.

Reclama que muitas vezes os arquivos digitais disponibilizados pelos contribuintes para análise da fiscalização podem comportar uma pequena desconexão temporal, que pode acabar por induzir a erro a Fiscalização, levando à conclusão de que o contribuinte teria realizado operações desacobertadas de nota fiscal, o que frequentemente não corresponde a realidade dos fatos. Esclarece que a alimentação do sistema digital das entradas, feita por empregados do autuado, pode ocorrer, eventualmente, com um pouco de atraso (alguns dias), ao passo que esse trâmite de notas fiscais é físico. Por outro lado, o registro de saídas (com a respectiva baixa no estoque), que é automático, torna-se instantâneo, já que feito por emissor de cupom fiscal – ECF.

Pontua que o resultado prático desse “*delay*” é que as saídas podem ser, certas vezes, registradas antes das entradas, caso as notas de entrada ainda não tenham sido lançadas no sistema SAP pelo seu empregado, mas as mercadorias (que entraram totalmente acobertadas por notas fiscais), já tendo sido vendidas, acusem movimentação automática de saída.

Explica que as saídas são registradas, às vezes, antes das entradas no sistema SAP, pelo fato de que não é possível a verificação automática das entradas (que depende de um funcionário que as registre), enquanto as saídas são eletronicamente baixadas no momento em que a compra é feita no caixa da loja. Exalta que não há como ser diferente! Nesse contexto, diz que o controle de estoque, algumas vezes, registra as entradas das mercadorias no seu estabelecimento, em data posterior às próprias vendas. O equívoco se explica porque a venda ao consumidor final é registrada automaticamente (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.

Diz que se trata mero desencontro cronológico dos registros de entrada e saída, sem o condão de importar na presunção de que o contribuinte autuado, empresa de renome no mercado brasileiro, tenha realizado operações desacobertadas por documentação fiscal.

Observa que tais equívocos são inevitáveis no escorreito e regular exercício da atividade de uma Empresa de varejo do seu porte e que ignorar tal realidade significa simplesmente negar a própria verdade dos fatos, inviabilizando por vias escusas o próprio exercício de seu objeto social. Descreve alguns exemplos, capazes de demonstrar que não ocorreu omissões de entrada.

Diz do equívoco em computar encargos financeiros como se fossem saídas de mercadorias e que, após análise mais acurada das informações constantes no levantamento elaborado pela Fiscalização, verificou equívocos cometidos pelo auhtante, na medida em que considerou, para fins de operações de saída, encargos financeiros cobrados quando da realização de operações à prazo. Exemplifica: a mercadoria “DVD RECÉM CASADOS” – Código 4110479, (DOC.07), a fiscalização apontou o seguinte:

- | | | |
|-----------------------|---|---------------------------------------|
| ➤ Estoque Inicial: 06 | } | Total: 01 (uma) omissão de
entrada |
| ➤ Entradas: 0 | | |
| ➤ Saídas: 05 | | |
| ➤ Estoque Final: 02 | | |

Assevera que através do documento anexo (Cupom Fiscal) em 20/06/2008, realizou a venda da mercadoria, no valor de R\$ 17,99. Entretanto, através do aludido documento, verifica-se o registro do valor R\$ 2,50 – encargo financeiro, considerado como se saída de mercadoria fosse.

Frisa que a suposta divergência encontrada pelo Fisco decorre de erro na análise das informações fiscais da Empresa, não cabendo a alegação do "*Fisco Cearense de que a impugnante adquiriu mercadoria desacobertada de documento fiscal*". Frisa novamente que infração capitulada não corresponde aos fatos, que não há omissão de entradas ou descontrole de estoque, mas, em grande parte, na premissa equivocada de que os encargos financeiros representam itens vendidos, simplesmente pelo fato desses encargos terem sido computados no sistema de forma separada, embora sob o mesmo código do produto. Queixa-se que os fiscais fizeram apenas uma análise combinatória lógica, via sistema informatizado – que é cartesiano – concluindo que os encargos cobrados dos clientes (de valores ínfimos), identificados pelo mesmo código dos produtos, seriam vendas de mercadorias!

Em relação à infração 3, argui impossibilidade de se exigir o recolhimento do ICMS Substituição Tributária decorrente da omissão de entrada de mercadorias. Invoca a improcedência da exigência fiscal mormente porque os Fiscais exigem ICMS já adimplido na operação anterior, pelo contribuinte substituto. Diz que se trata de exigência em duplicidade do imposto sobre a mesma operação, que já fora devidamente cumprida na etapa anterior da cadeia. Diz que após análise mais acurada das operações identificadas pelo Fisco, verificou que o Fisco para fundamentar a exigência do imposto presumiu a omissão de entrada, na medida em que considerou, para fins de operações de saída, encargos financeiros cobrados quando da realização de operações à prazo.

Reitera que tal fato não merece guarida, eis que a cobrança dos encargos não denota uma saída autônoma de mercadoria. Exemplifica com a mercadoria “DVD A ROCHA” – Código 4006118 (DOC.08). Salienta que em 15/12/2008, realizou a venda da mercadoria, no valor de R\$ 19,99,

verificando-se, no entanto, o registro do valor R\$ 1,36 de encargo financeiro, considerado pelo Fisco como mercadoria.

Na infração 04, assinala inocorrência de omissão da entrada de mercadorias. Reitera que diversos fatores, inerentes a sua atividade, interferem na contabilização do seu estoque; na hipótese em que as sobras são identificadas, realizado o ajuste contábil do estoque, inexistindo, assim, prejuízo ao Erário Público. Exibe novo exemplo com a mercadoria “ARVORE 1,00M CANADENSE” – Código 2008525 (DOC.09), retratada no Auto de Infração:

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">➤ Estoque Inicial: 05➤ Entradas: 0➤ Saídas: 0➤ Estoque Final: 06 | 
Total: 01 (uma) omissão de
entrada |
|---|--|

Diz, entretanto, que analisando a real movimentação da mercadoria, identificou que 01 item ingressou em seu estoque em razão da sobra ocorrida. Assim, procedeu à contabilização da mercadoria, ajustando seu estoque, através do lançamento no sistema SAP (código 11310120). Pede a improcedência da autuação fiscal, juntando os documentos abaixo relacionados:

- DOC.10 – “PISTOLA DE ÁGUA” – Código 2060763;
- DOC.11 – “AEROPORTO TERMINAL” - Código 2070635

Na infração 5, insiste que foi equivocada a tributação dos encargos financeiros; examinando a infração, constatou a inclusão de encargos financeiros cobrados do consumidor na base de cálculo do ICMS foi, quando este efetua o pagamento parcelado (a prazo). Assevera que, na ocasião da venda de mercadorias, os cupons fiscais gerados pelos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECF’s) segregam o valor das mercadorias do valor dos encargos financeiros cobrados em relação àquela venda, conforme se comprova através da documentação (DOC.12), os encargos cobrados advêm de operações cujo pagamento foi realizado através de cartão de crédito (bandeira MASTERCARD), mediante intervenção de uma instituição financeira.

Aduzem, nesse sentido, a jurisprudência do STJ, que já teria consolidado o entendimento de que o valor dos encargos não devem compor a base de cálculo do ICMS (Súmula nº 237). Sublinha que na venda realizada através do cartão de crédito, o preço é pago de uma só vez e o comprador assume o encargo de pagar prestações do financiamento, ocorrendo dois negócios paralelos: a compra/venda e o financiamento. Não pode o ICMS incidir sobre a segunda operação (encargos).

Alega que demonstrou os fatos através das provas que dispunha, mas, em face do exígido prazo, restou prejudicado em produzir outros exemplos para corroborar seu entendimento. Pugna pela juntada posterior de novos documentos, caso o auto de infração não seja julgado improcedente.

Pede que seja acolhida a preliminar de decadência do período até 19/12/2008; a insubsistência do crédito tributário de ICMS, em razão do flagrante equívoco cometido pela Fiscalização na percepção falsa que realizou operações de circulação de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, quando, na verdade, o Fisco desconsiderou informações cabais que atestaram a licitude das operações praticadas.

Solicita que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao seu Representante legal, Dra. Ana Elvira Moreno Nascimento, OAB/BA 9.866, estabelecida na Rua Itatuba, nº 201 (edf. Cosmopolitan Mix), salas 103/104, Jardim Bela Vista, Brotas, Salvador/Bahia, CEP 40275-350.

Por fim, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta pela posterior produção de prova pelos meios admitidos em Direito, especialmente documental.

O autuado atravessa petição, fls. 302/304, sintetiza as infrações, os termos da sua impugnação, esclareceu a metodologia aplicada para a solução das divergências apuradas, aduzindo que não houve qualquer prejuízo ao Erário Público. Junta documentos, reitera os exemplos apresentados, que denotam a inocorrência de omissão de receitas, apenas ajuste dos estoque pelo inventário.

Reitera, na Infração 5, a ilegalidade na exigência do pagamento do ICMS sobre os encargos financeiros cobrados do consumidor, na vendas à prazo, intermediada por instituição financeira. Pontua que, não obstante a matéria já tenha jurisprudência consolidada no STF, no sentido de que tais valores não devem compor a base de cálculo do ICMS, junta outros documentos que evidenciam a ocorrência da intervenção das instituições financeiras (VISA, MASTERCARD e AMEX).

O Auditor Fiscal presta Informação Fiscal, fls. 1184/1190 (volume IV). Sobre a arguição de decadência do período 01.01.08 a 19.12.2008, nos termos do art. 150, §5º do CTN, diz que se trata de tese não albergada no tribunal administrativo do CONSEF e por se tratar de tema apartado do seu limite de competência, não se pronunciará.

Sobre a ocorrência de perdas e sobras de mercadorias no varejo, afirma que os argumentos do autuado não são suficientes para eximir o contribuinte da acusação fiscal de omissões de saídas de mercadorias tributadas e que somente a prova documental pode lhe socorrer. Explica que ainda que tenha havido perdas e roubos de mercadorias, tais fatos deveriam ser apurados e corrigidos pela emissão de documento fiscal , o que não ocorreu.

Sobre a inexistência da omissão da saída de mercadorias, na infração 01, contra argumenta que o autuado não apresentou também as notas fiscais que acobertariam os ajustes nos estoques. Entende se as notas fossem emitidas, certamente, não haveria diferenças no levantamento quantitativo. Sugere que a empresa apresente as notas fiscais ou demonstre como procedeu ao ajuste dos estoques e ao correspondente estorno dos créditos atinentes às perdas das mercadorias. Refuta os impressos apresentados, uma vez que a legislação do ICMS indicam os procedimentos a serem observados, transcrevendo os artigos 100, V; 102 e 356, §5º do RICMS/BA.

Com relação à infração 02, aduz que a defesa não apresenta provas para o argumento de descontrole dos lançamentos de entrada e saída que poderiam ter gerados descompassos e que explicariam as divergências encontradas no levantamento de estoque.

No que tange aos encargos financeiros considerados com se fossem saídas de mercadorias, contesta o argumento defensivo que os registros fiscais e contábeis desses encargos incidentes nas vendas a prazo se deram a partir da emissão de cupom fiscal e que tais saídas confundiram o levantamento fiscal resultando em possíveis omissões de entradas de mercadorias, posto que as saídas seria computadas em duplicidade. Diz que a sua análise aponta que apenas um cupom fiscal foi emitido para cada transação a exemplo das amostras às fls. 94 e 95; 96 e 97; 101 e 102 e 103 e 104, trazidas pela empresa, na resposta ao seu pedido de explicação, sobre a constatação da ocorrência de transações com valores aviltados, mas registrados com não incidência do ICMS. Diz que os referidos encargos não foram oferecidos à tributação, conforme documento, fl. 82.

Na infração 05, repete o argumento da defesa de que os encargos financeiros relativos às vendas de mercadorias a prazo não devem compor a base de cálculo do ICMS, porque viabilizados através dos cartões de créditos (DOC 12). Afirma que verificou no documento que a operação comercial foi onerada pelo autuado em virtude de ter ocorrido a prazo e não se trata de uma operação entre o consumidor final e a empresa operadora do cartão, mas entre aquele e a empresa autuada, a qual vendeu a mercadoria pelo preço constante no produto exposto na loja. Concluiu que não há falar em operação financeira entre o consumidor e a instituição de crédito, únicos envolvidos na operação comercial em questão, o consumidor e a empresa vendedora.

Pede a procedência integral do Auto de infração.

VOTO

Cumpre o presente Auto de Infração atribuir ao sujeito passivo o cometimento das infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação, considerando que todas as imputações foram contestadas. O lançamento de ofício soma R\$1.061.218,97.

Preliminarmente, o sujeito passivo suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores até 19 de dezembro de 2008, ao teor

do disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN. Pede ainda que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao seu representante legal, Dra. Ana Elvira Moreno Santos Nascimento, OAB/BA 9.866, estabelecida em Salvador, Estado da Bahia e, em homenagem a verdade material, a produção posterior de provas admitidas no direito.

Decerto que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação; verifico, todavia, que o presente caso trata da constatação de irregularidades detectadas através de levantamento quantitativo de estoques ou por erro na determinação da base de cálculo do imposto, apurações que foram feitas mediante lançamento de ofício, considerando que os valores que estão sendo exigidos não foram lançados e nem pagos pelo autuado. O critério previsto no § 4º do artigo 150 somente se aplicaria se tais valores tivessem sido pagos, ainda que parcialmente, conforme o entendimento firmado neste CONSEF.

No caso, as infrações descritos nos presentes autos, não se acomodam com o lançamento por homologação, mas, sim, o art. 173, inciso I do CTN é o que se aplica ao presente lançamento, pois remete a contagem do prazo *quinquenal* da decadência para o 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessa forma, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 2008, o marco inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte, a iniciar-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Sendo o autuado regularmente intimado da lavratura do Auto de Infração em 20/12/13 (fls. 04), claro que mesmo a constituição do crédito tributário, relativamente a todo o exercício de 2008, deu-se dentro do prazo decadencial. Afasto a preliminar de decadência arguida pelo autuado.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome e no endereço do seu patrono, OAB/BA 9.866, declino que não existe óbice em observar tal pedido. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

É cediço que no processo administrativo fiscal predomina o princípio da verdade material, significando que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos, tais como esses fatos se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos, devendo ser carreado aos autos provas dos fatos levantados, dever que compete à Administração Tributária, mas também ao contribuinte, que tem o direito e o dever de trazer ao PAF todos os elementos e dados à respeito da matéria discutida, porquanto o que está em debate é a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal. No caso, não houve necessidade de diligência ou perícia fiscal, uma vez que consta dos autos, os elementos necessário para o apreciação da lide.

No mérito, as quatro primeiras infrações exigidas no presente Processo Administrativo Fiscal - PAF descrevem a falta de recolhimento de ICMS apurada através da Auditoria de Estoques, identificada no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos demonstrativos, anexos, documentos, papéis de trabalho que dão suporte às exigências foram acostados aos autos, além da entrega aos representantes do sujeito passivo, arquivos eletrônicos contendo a totalidade dos respectivos demonstrativos, conforme recibos, fls. 229/243.

O primeiro item do Auto de Infração descreve a falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, no total de R\$484.945,58, relativamente aos exercícios 2008 e 2010. Demonstrativos da auditoria de estoques foram acostados aos autos, de forma sintética, às fls. 27/29, em relação ao exercício de 2008, implicando exigência de ICMS de R\$ 192.513,01; Em relação ao

exercício 2010, tais demonstrativos estão presentes nos autos, fls. 174/176, implicando exigência de ICMS no valor de R\$ 292.432,57.

O contribuinte autuado identifica-se como um gigante do setor varejista, movimentando, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo o País, através de sofisticada rede de logística, centros de distribuição regionais, que alimenta lojas em todos os Estados da Federação. Argumenta que jamais procedeu à compra, nem tampouco venda de mercadorias, sem documentação fiscal, admitindo, no entanto, dificuldades operacionais rotineiras, a ocorrência de perdas e sobras de mercadorias no varejo, no entanto, diz que as inconsistências encontradas são corrigidas com ajustes contábil e fiscal. Apresenta a movimentação de alguns produtos com divergências em relação ao levantamento fiscal.

O Auditor Fiscal, na sua Informação, alega que não existem documentos fiscais que comprovem os ajustes contábeis procedidos pelo autuado e que a legislação do ICMS estabelece os procedimentos a serem adotados, no caso em concreto.

Não se põe em xeque a lisura ou o comportamento fiscal da empresa, ao aduzir que sempre procurou conferir às operações de compra e venda a maior fidelidade possível. Ocorre que em se tratando de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, além de ter o Fisco colocado à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, não cuidou o contribuinte de objetivar sua impugnação com elementos de provas que pudesse tangenciar os números apurados pela fiscalização. Não trouxe aos autos quaisquer elementos que comprovassem equívocos ou incorreções na auditoria de estoques.

A inteligência de manter uma equipe especializada em retificar os estoques das lojas ou a escrituração condizente com as mercadorias disponibilizadas fisicamente, conforme alegação defensiva, não foi traduzida nas diferenças observadas nos levantamentos fiscais, manejados em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme orientações contidas na Portaria 445/98, no princípio da legalidade e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal. Considerando, sobretudo, a afirmação do próprio autuado que, a alta competitividade na sua atividade econômica a obriga possuir sistema de controle de estoques preciso e eficiente, corrigindo prontamente os estoques que acusam diferenças, após nova avaliação e relatório gerencial (SAP), na sede da empresa, localizada no Rio de Janeiro.

O simples ajuste contábil dos produtos exemplificados no presente PAF, além dos controles internos, correção de arquivo processado no sistema SAP e confronto com o estoque contábil, não tiveram o condão de explicar, justificar ou elidir as omissões nos estoques de mercadorias, apuradas no levantamento fiscal.

As ocorrências narradas pelo autuado, nas razões de defesa, tais como: venda de mercadorias com o erro de código, furtos, perdas e quebras, com percentual que representa 1,75% do faturamento, mesmo anotado por instituição idônea como PROVAR/FIA/ABRAS, precisavam ser adequadamente comprovadas. Em que pese a diligência na indicação do índice da média nacional de perdas no varejo, tais dados não são suficientes para elidir a acusação, carecendo adoção de providências fiscais concretas, tratadas na legislação do ICMS. Deveria o autuado emitir documentos fiscais na forma dos artigos 100, V; 102 e 356, §5º do RICMS/BA-97, não sendo pertinente o questionamento de que a fiscalização não adotou procedimento mais cuidadoso ou que apontou apenas de forma cartesiana a pretensa venda sem nota, impossibilitando o seu exercício de plena defesa.

Justamente em contrário, o Auditor Fiscal laborou minucioso levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias e o contribuinte não logrou êxito em contestá-lo ponto por ponto, ainda que de forma amostral, mas, com a consistência que demonstrasse veracidade real dos fatos alegados. Não demonstrou cabalmente as quantidades e os valores de perdas e/ou quebras ocorridas, no período fiscalizado, como também não foram emitidas as notas fiscais relativas às quantidades das mercadorias ditas sem condições de comercialização ou perdidas. Somente mediante tais

providências, seria possível o exame, a justificação, parcial ou total, das diferenças relativas às mercadorias imprestáveis, perdidas, trocadas, na omissão de saídas detectadas no levantamento fiscal em tela. Nessa quadra, as diferenças de estoques devem ser justificadas, por meio de razões perfeitamente compatíveis com o tipo da atividade desenvolvida no estabelecimento, além da emissão do competente nota fiscal possibilitando o estorno do crédito aproveitado quando da aquisição das respectivas mercadorias, colocadas agora fora de comércio. Observo que diante da identificação de mercadorias perecidas, sinistradas, furtadas, o contribuinte deveria estornar o crédito fiscal correspondente, mediante as providências retro mencionadas.

Dante de tais pressupostos, reitero que a apuração dos valores insertos nessa infração 01 contida no Auto de Infração em debate foi efetuada através de procedimento fiscal previsto na legislação tributária do Estado da Bahia (art. 936 do RICMS/97) e disciplinado pela Portaria nº 445/98, sem que o autuado apresentasse elementos que pudesse descharacteriza-la. A exigência é subsistente, no valor de R\$484.945,58.

Os itens 02, 03 tratam também do mesmo levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, decorrente da apuração de omissão do registro de entrada dessas mercadorias. Na infração 03, exige-se a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiro, mercadorias da substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, no valor de R\$132.077,15. Na infração 02, a exigência é pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal (infração 03), no valor de R\$40.893,85.

Os demonstrativos, planilhas e respectivos anexos que sustentam as exigências foram acostados autos, posto que são partes integrantes deste Auto de Infração, e cujas cópias em mídias eletrônicas foram entregues ao autuado.

Com relação às aludidas infrações 02 e 03 além dos argumentos cogitados nas linhas precedentes, o autuado sublinha a impossibilidade de se exigir o recolhimento do ICMS antecipação tributária decorrente da omissão de entrada de mercadorias. Reitera a inevitável eventualidade do registro de uma mercadoria no lugar de outra, em face da comercialização de itens de grande semelhança física; registros no estoque ou através de leitor ótico do Emissor de Cupons Fiscais com código de um produto assemelhado; descasamento momentâneo no registro das mercadorias (registro das saídas, às vezes, antes das entradas no sistema SAP).

Alega equívoco fiscal computar encargos financeiros como se fossem saídas de mercadorias. Diz que o Fisco para fundamentar a exigência do imposto presumiu a omissão de entrada, na medida em que considerou, para fins de operações de saída, encargos financeiros cobrados quando da realização de operações à prazo.

Constatou, antes, não existir impossibilidade na exigência do recolhimento do ICMS, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, conforme alegou o autuado, nos termos do art. 10 da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consideradas as disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96.

No caso específico, feito o levantamento dos estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento; a exigência do imposto encontra-se embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, sem pagamento do imposto, cabendo ao autuado elidir a presunção por qualquer meio de prova. Em se tratando da omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, exigir-se-á o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, de acordo

com o art. 39, V, RICMS-97/BA (infração 03), além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02).

Eventuais registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, inclusive através do leitor ótico do ECF, descasamento no tempo do registro das saídas, antes das entradas são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte, reconhecidas pelo próprio contribuinte autuado, que montou departamento especializado em retificar estoques das lojas, adequar a escrituração às mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando melhor a solução gerencial engendrada para facilitar o controle de seus estoques, possibilitando uma correta leitura, no momento do fechamento desses estoques.

Cabível ressalvar que as omissões apuradas nos estoques do autuado não podem ser atribuídas ao trabalho desenvolvido pelo Auditor Fiscal do Estado da Bahia , que teria aplicado apenas uma análise combinatória, lógica e fria, via sistema informatizado, na identificação das omissões retro mencionadas, conforme alegação defensiva. As mesmas dificuldades e carências no controle dos seus estoques, o autuado enfrenta em outras praças, onde mantém lojas, conforme se pode depreender da alusão acidental que a sua impugnação registra às autoridades fazendárias do Estados do Ceará, do Rio de Janeiro, etc. Diante de tais autoridades fiscais, a argumentação do sujeito passivo é a mesma invocada à Fazenda Pública desse Estado.

Portanto, a forma de controle das mercadorias, diante da dimensão do empreendimento do sujeito passivo, em se tratando de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, em havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que o contribuinte é quem tem o domínio desses elementos.

Não prosperam também as alegações de que os encargos financeiros cobrados pelo autuado foram considerados com se fossem saídas de mercadorias, implicando o levantamento dos estoques. Verifiquei a partir dos exames das peças processuais que os registros fiscais desses encargos incidentes nas vendas a prazo se deram a partir da emissão de cupom fiscal, mas não houve qualquer confusão com a saída de mercadoria ou registro em duplicidade, visto que apenas um cupom fiscal foi emitido para cada transação e assim foi tratado na auditoria de estoque, conforme pode ser verificado nos relatórios fiscais acostados aos autos, cujas cópias se encontram em poder do autuado. Resta claro nas cópias dos cupons fiscais juntados no PAF que os encargos financeiros, embora sob o mesmo código do produto, foram segregados dos valores dos itens vendidos e não foram computados na apuração dos estoques. Infrações 02 e 03 caracterizadas, no valor de R\$40.893,85 e R\$132.077,15, respectivamente.

Na infração 04 foi igualmente aplicada a auditoria de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constata omissão do registro de entrada, apurada das diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Demonstrativos e anexos respectivos que sustentaram a exigência foram acostados aos auto, cópias entregues ao sujeito passivo. Valor da exigência R\$223.523,11.

As alegações do sujeito passivo já foram devidamente apreciadas nas infrações anteriores, reiterando a inocorrência de omissão na entrada das mercadorias, os diversos fatores que interferem na sua atividade e a realização de ajustes contábeis nos estoques. A apuração da falta de registro na entrada de mercadorias tributadas implica presunção legal da omissão de saídas, conforme estatui a Lei 7.014/96, competindo ao autuado juntar provas para elidir a presunção.

A auditoria de estoque constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nos arquivos eletrônicos e demais informações fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas na legislação do imposto e, especificamente, o Convênio ICMS 57/95 (SINTEGRA), que devem refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

Fundando-se em documentação idônea, o lançamento tributário de ofício goza de presunção de certeza e, conforme prevê o art. 123 do RPAF/99, cabe ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento de ofício, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no sentido de elidir a acusação fiscal. Tais provas não foram trazidas aos autos. Infração caracterizada.

A quinta infração recai sobre o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Restou apurado que o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo, relativa às saídas de mercadorias tributadas, os juros incidentes nas operações de venda a prazo, no valor total de R\$179.779,28.

Os valores apurados constam do relatório intitulado "ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA - 2008", acostado aos autos, fls. 74/82, servindo ainda como elemento de prova da exação a explicação do próprio autuado acerca dos cupons fiscais que segregam o valor das mercadorias e o valor do encargos financeiros cobrados, nas vendas a prazo, além do relatório exemplificativo elaborado pelo Auditor Fiscal autuante.

O sujeito passivo advoga que foi equivocada a tributação dos encargos financeiros cobrados do consumidor na base de cálculo do ICMS, quando este efetua o pagamento a prazo, porque tal operação fora realizado através de cartão de crédito, mediante intervenção de uma instituição financeira. Alega ainda que a jurisprudência do STJ já consolidou o entendimento de que o valor dos encargos não devem compor a Base de Cálculo do ICMS, na Súmula nº 237. Sublinha que na venda realizada através do cartão de crédito o preço é pago de uma só vez e o comprador assume o encargo de pagar prestações do financiamento, ocorrendo, portanto, dois negócios paralelos: a compra e venda e o financiamento, não podendo o ICMS incidir sobre a segunda operação.

Após análise das peças processuais, dos fundamentos legais e jurisprudenciais acerca da matéria, entendo em contrário do pensamento esposado pelo autuado, acima sintetizado, considerando que a matéria em debate tem assento constitucional (art. 146, III, "a", CF 88), sendo reservado à legislação infraconstitucional a forma de cálculo do ICMS, de sorte que a Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 13, assim dispõe:

Art. 13 – A base de cálculo do imposto e:

I - .na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, **o valor da operação,**

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

[...]

II –o valor correspondente a:

a) **seguros, juros e demais importâncias pagas**, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Estas determinações foram recepcionadas pela Lei nº 7.014/96, através do seu art. 17, § 1º e pelo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (art. 54, I, "a" e 56, I), aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Ainda que na prática, em algumas das situações, não seja tarefa tão simples, a mensuração econômica da base de cálculo do ICMS, com espeque nas determinações legais, acima transcritas, os

valores cobrados do adquirente pelo vendedor devem integrar a base de cálculo do ICMS e sendo direta ou indiretamente repassados a ela, integram o preço da mercadoria e o valor da operação. A lei, assim, determina que quaisquer valores recebidos ou debitados do adquirente, como seguro e juros, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, no pressuposto que tais valores compõem o custo da venda.

Nesse sentido, as vendas a prazo com financiamento próprio da empresa, como ficou provado, firmado na própria defesa do contribuinte, os juros (encargos financeiros) correspondentes fazem parte das operações de vendas, pois compõem o valor da efetiva operação comercial, e, desta forma, hipótese de incidência do ICMS. Os valores dos encargos são ajustados no exato momento da compra, ou seja, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, sendo parte integrante do preço da mercadoria vendida.

Segundo a argumentação do autuado, as mercadorias são discriminadas duas vezes (uma referente à própria mercadoria e outra aos encargos financeiros), de forma que o valor total do documento fiscal corresponde ao total da operação. Dessa forma, nas vendas a prazo com financiamento próprio do autuado, os juros e acréscimos monetários correspondentes fazem parte das operações de vendas, pois se tratam de valores concernentes à operação comercial. Constatei que as importâncias relativas aos encargos financeiros são ajustadas no exato momento da compra ou no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, constituindo-se em parte integrante do preço das mercadorias vendidas. Nesse contexto, mesmo a doutrina trazida à lide pelo impugnante, corrobora este entendimento.

A melhor exegese, no meu entender, a partir dos textos legais, é que somente os valores que integram o efetivo preço de venda da mercadoria podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, dos quais se excluem os juros ou encargos financeiros cobrados por instituições financeiras em razão de financiamento contratado pelo adquirente da mercadoria, porquanto esses valores não são intrínsecos à operação de venda, mas receitas financeiras tributáveis pelo IOF (imposto sobre operações financeiras), de competência federal. Em contrário, incluem-se na base de cálculo do imposto, os juros ou encargos financeiros cobrados pelo vendedor em financiamento arcado por ele próprio, compondo o valor da operação e tributáveis pelo ICMS.

Em síntese, as importâncias em referência apenas não integrariam a base de cálculo do ICMS se a transação fosse realizada com o financiamento do negócio por uma instituição financeira e o tributo incidente sobre a parcela do financiamento seria de competência federal. Não é o ocorre, no caso em análise.

Pacificam esse entendimento, inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça - STJ (parte do RE 2006/0089138-6 da Ministra Denise Arruda - DJe 30/02/2008 e AgRG no AG 1045754/SC do Ministro Castro Meira – DJe 11/09/2008), Parecer da Procuradoria Geral do Estado da Bahia - PGE, além de diversos precedentes desse Conselho de Fazenda desse Estado - CONSEF, dentre os quais, destaco o recente Acórdão CJF 0027-11/14, em desfavor do mesmo autuado.

Frente ao exposto, sendo os alegados encargos financeiros suportados com recursos próprios do impugnante representam despesas no ato da venda da mercadoria e devem ser incorporados à base de cálculo do imposto, conforme efetuado pela fiscalização, correta a manutenção integral da exigência tributária referente à infração 5, no valor de R\$179.779,28.

O Auto de Infração é integralmente PROCEDENTE, no valor de R\$1.061.218,97

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206919.0007/13-1**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.061.218,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$220.673,13, 70% sobre R\$491.896,17 e 100%

sobre R\$348.649,67, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOÃO VICENTE DA COSTA NETO - JULGADOR