

A. I. N° - 206919.0009/14-2  
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A.  
AUTUANTE - ARIVALDO LEMOS DE SANTANA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 17.09.2014

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0166-05/14**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.

A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

Infração caracterizada; **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.

Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário.

Infração caracterizada. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO.

AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.. A 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 tais mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal.

Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2014, reclama ICMS no total de R\$331.953,66, imputando ao autuado as seguintes infrações:

**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. Foi apurado no exercício de 2011, mediante aplicação do Roteiro de Auditoria Fiscal - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - que a empresa auditada promoveu venda de mercadorias sem a respectiva emissão dos documentos fiscais próprios, incorrendo em prática de sonegação fiscal denominada de OMISÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Tudo conforme demonstrativos anexos por amostragem e arquivos magnéticos destes referidos demonstrativos gravados em mídia específica e fornecidos na sua íntegra. Valor Histórico de R\$303.397,95. Multa de 100%. Art. 42, III;

**INFRAÇÃO 2** - 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. Valor Histórico de R\$22.732,36. Multa de 100%. Art. 42, III;

INFRAÇÃO 3 - 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. Foi apurado no exercício de 2011, mediante aplicação do Roteiro de Auditoria Fiscal - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - que a empresa auditada promoveu aquisição de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária desacompanhada dos respectivos documentos fiscais, pelo que deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária. Tudo conforme demonstrativos anexos por amostragem e arquivos magnéticos destes referidos demonstrativos gravados em mídia específica e fornecidos na sua íntegra. Valor Histórico de R\$5.823,35. Multa de 60%. Art. 42, II, "d";

O autuado apresenta impugnação ao lançamento de ofício, às fls. 50 a 77. Preliminarmente relata à tempestividade da defesa, descreve as infrações impostas juntamente com os enquadramentos das respectivas imputações.

Em sede de mérito, faz relato quanto à operação da empresa, alinhando que a impugnante é do setor varejista, organizada sob a forma de “loja de departamentos”, que movimenta, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo o País, as quais são distribuídas através de sofisticada rede de logística, que conta com centros de distribuição regionais, alimentando lojas em todos os Estados da Federação.

Diz que as vendas no varejo se caracterizam pelo alto grau de competitividade entre os *players* do mercado, razão esta que obriga a ora Impugnante a 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.

Pontua que as peculiaridades de uma operação realizada nessas proporções são muitas, as quais vão sendo conhecidas e proceduralizadas pela autuada ao longo do tempo. Assim, com quase oito décadas de experiência, é razoável afirmar que os sistemas da Impugnante já se encontram ricamente parametrizados para identificar e interpretar as vicissitudes existentes. No entanto, aduz que se não fosse assim, tornar-se-ia inviável para Impugnante sobreviver com tamanha envergadura, uma vez que, sem exageros, é no controle de estoque que está 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.

Afirma que é possível assegurar que a Empresa 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, na qual eximir-se de tal responsabilidade, na proporção das operações cotidianamente realizadas, seria um verdadeiro suicídio para uma empresa como a Lojas Americanas S/A.

Registra também ser incontestável que a empresa enfrenta rotineiramente problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, impactam em seu registro de estoque. Contudo, isso não significa dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas pela Impugnante, que possui departamento especializado na busca dessas informações, ou mesmo que vende ou compra mercadoria sem a devida cobertura documental. Afinal, repita-se, essa é a essência do negócio.

Alega quanto ao levantamento de estoque, na qual afirma possuir atividade empresarial voltada para as vendas em varejo de grande porte, comercializando diariamente por todo o País milhões

de mercadorias. E, para viabilizar esse mister, 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 seus controles buscam conferir às operações de compra e venda a maior fidelidade possível, sendo igualmente certo que Empresa jamais realizou ou realizará tais operações através de expedientes fraudulentos, tais como a entrada e a saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal. Entretanto, impossível negar que são vários os acontecimentos no dia a dia que, a despeito de todo zelo da Empresa, interferem diretamente na quantificação dos estoques. Com efeito, no cotidiano de uma rede nacional de varejo da envergadura da Empresa ora Impugnante há muito mais do que simples entradas de mercadorias oriundas de fornecedores e vendas de mercadorias via ECF a consumidores finais.

Exemplifica: "venda de mercadorias com o erro de código", na qual entende ser 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, etc. Levanta outra questão que merece cuidados especiais por parte da Empresa, como os furtos, perdas e quebras; os produtos de bomboniere, que diz que são furtados e/ou quebrados por dia nas lojas e, na época de Páscoa, dar exemplo dos ovos de chocolate são perdidos pela Empresa!!

Reitera que o levantamento feito pelo PROVAR/FIA, em parceria com a ABRAS, as 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. E que na soma de todos os setores presentes no mercado nacional, as perdas das redes varejistas somaram R\$ 16,4 bilhões em 2010, o que representa 1,75% do faturamento total das 103 empresas participantes.

Declara que ciente desses problemas, a autuada possui 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, tornando o resultado do trabalho dessa equipe, em última análise, é refletido na esfera fiscal, ou seja, os estoques que acusam diferenças são prontamente corrigidos pelas lojas, de modo a não causar prejuízos ao Erário dos Estados.

Frisa que a empresa autuada ajusta rigorosa e periodicamente seus estoques, corrigindo as entradas e saídas incorretas, adicionando ou eliminando os produtos divergentes da recontagem física.

Alega que existem ainda alguns problemas esporádicos de cronologia do sistema informatizado, notadamente derivados da transferência de mercadorias entre as lojas (a 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).

Chama atenção dizendo que são inúmeras as variáveis que obrigam a Empresa a manter ativas equipes especializadas em ajustar os estoques das lojas, seja por necessitar de exatidão sob o ponto de vista empresarial, seja para que os desencontros não ocasionem problemas fiscais. Desta forma, por representarem parte dos custos da Empresa, as "perdas no processo comercial" são objeto de cuidado especial na gestão da ora Impugnante, que, de fato, realiza periódicos levantamentos físicos de estoque, com vistas a manter a fidedignidade de seus controles e custos.

Salienta que todo este trabalho empenhado pela empresa é de suma importância seja no que tange aos aspectos contábeis e tributários, seja no que se refere às questões societárias. Tendo em vista que a ora Impugnante é uma empresa de capital aberto, importante ressaltar que sua demonstração de resultado, anualmente publicada, conforme dispõe a legislação societária deve refletir fidedignamente sua saúde financeira perante o mercado.

Por tais razões, argui 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, é realizado sempre fora do horário de expediente da loja, quando então são contadas detalhadamente todas as mercadorias encontradas em sua área física (salão de vendas, estoque, etc.). Após a finalização dessa contagem física, a loja transmite via intranet, para a sede no Rio de Janeiro, um arquivo eletrônico em formato de texto (.txt) 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.

Quando o processamento dessas informações é finalizado, a sede (localizada no Rio de Janeiro) avalia as diferenças através de um relatório gerencial extraído do SAP, sendo certo que os itens que apresentam maior diferença em suas quantidades (estoque contábil *versus* estoque físico), são reencaminhados para nova contagem, realizada com a finalidade de se confirmar a procedência dos números.

Esclarece 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), pois 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).

Assinala que a centralização e uniformização desse procedimento no Rio de Janeiro é de suma importância para a Empresa, tendo em vista a imperativa necessidade de se estabelecer um comportamento padrão para todas as lojas, que se reflete contabilmente, evitando, com isso, distorções ou incertezas no ajuste dos custos. Decerto, os números divergentes apontados pela fiscalização estadual decorrem das intervenções corretivas realizadas pela Empresa, como é o caso das devoluções de mercadorias, levantamento de perdas, reclassificação de mercadorias, etc. Reafirma que inexiste qualquer possibilidade de que em suas operações comerciais tenha havido qualquer entrada ou saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal apropriada.

Argumenta quanto à inexistência de omissão entrada e saídas de mercadorias. Esclarece que já têm o condão de demonstrar a evidente inocorrência da infringência imputada pela Ilma. Fiscalização Baiana, buscando comprovar suas alegações. Não obstante, a Impugnante traz aos autos alguns exemplos capazes de reforçar a inocorrência de omissão de saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal.

Disse que ao analisar a real movimentação de alguns exemplos, esta Divisão de Julgamento chegará à conclusão de que, se levado em consideração os ajustes de estoque realizado pela Empresa (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 entrada.

a) REGISTRO CONTÁBIL E FISCAL DAS PERDAS (OMISSÃO DE SAÍDAS - INFRAÇÃO 01) -

Alega que após a apuração das diferenças existentes entre o estoque contábil e o estoque físico das lojas, a Empresa realiza o ajuste de suas contas 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas). Tal operação deve refletir com exatidão a realidade comercial da Empresa, de modo que o ajuste contábil acima desenhado sirva de base para os respectivos reflexos fiscais.

Diz que o Arquivo SINTEGRA, que é o meio pelo qual o contribuinte informa todas as suas operações à fiscalização estadual, ainda não retrata todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte, principalmente o varejista. Fato provado pelas eventuais perdas somente são possíveis de serem contabilizadas mediante um controle interno realizado pelo próprio contribuinte. Até porque, as informações relativas ao Registro de Inventário são prestadas anualmente, e, por este motivo, não traduzem, com fidelidade, todas as movimentações que ocorrem com determinado produto durante todo o ano.

Sustenta que não pode ser penalizada, em face da omissão da legislação deste Estado no que se

refere ao fato de que as eventualidades que ocorrem no dia a dia da Companhia não são passíveis de serem retratadas no ARQUIVO SINTEGRA. Nesses casos, se adicionalmente à fiscalização pelos meios eletrônicos disponíveis, fosse adotado um procedimento mais cuidadoso, preocupado em identificar as vicissitudes do negócio, em vez de apontar, de forma extremamente cartesiana uma pretensa venda sem nota, seria possibilitado à Empresa exercer seu direito de defesa, municiando o Fisco Baiano de todos os elementos necessários para que se chegasse à conclusão de que nunca houve, e nunca haverá, qualquer omissão de saídas de mercadorias, acusação esta muitíssimo gravosa para ser imputada com base em elementos genéricos, grosseiros e obtidos sem qualquer critério. Aliás, até porque, dado o tamanho da Empresa, seria um suicídio vender sem nota fiscal, deixando o controle nas mãos de funcionários. Atentaria contra qualquer norma de gestão, principalmente para uma empresa que tem cotação em Bolsa de Valores, e para qual se exige um modelo totalmente adaptado à governança corporativa.

Afirma ser relevante considerar que a Sociedade Impugnante traduz suas perdas comerciais em custo de sua operação, o que significa dizer, em última análise, que o valor das mercadorias perdidas é adicionado residualmente ao seu preço, de forma a manter inalterada a margem de lucro esperada nas vendas. Desse modo, veja-se que é desimportante considerar a natureza da perda experimentada (furto, quebra, extravio, etc.), ao passo que a imprestabilidade da mercadoria se faz refletir integralmente na margem de lucro das vendas realizadas.

Defende que o princípio econômico básico: "*se há perda recorrentemente experimentada, esta deve compor o preço final da mercadoria vendida, sob pena de se estar minorando a margem efetiva de lucro, ou mesmo gerando uma perda. Com este movimento, pode ser que uma mercadoria furtada, por exemplo, não seja base direta do ICMS, mas certamente o preço de outras estará impactado (superior) para cobrir a perda recorrente e, com isso, a Impugnante repõe sua margem e o Estado arrecada exatamente o que deve arrecadar*". Contudo, para que tal mecanismo surta o efeito desejado, é mister que a Empresa possua – como a ora Impugnante possui – mecanismos precisos de aferição das perdas, para que estas sejam transportadas com exatidão para os custos da operação.

Quanto ao ponto de vista fiscal (que é essencialmente derivado da realidade comercial da Empresa), comenta que também é possível afirmar, que as perdas são consideradas como custo da operação, refletindo integralmente na composição do preço de venda das mercadorias (base de cálculo do ICMS), bem como em sua saúde financeira. Por estas razões, muito embora não haja a efetiva saída das mercadorias perdidas, é certo que seus valores são integralmente considerados para a composição do preço das demais mercadorias, sobre as quais incide normalmente o Imposto. Essa conduta comercial, com reflexos fiscais diretos, faz com que todo o ICMS devido nas operações realizadas pela Empresa seja devidamente recolhido, exatamente como ocorreria se todas as mercadorias tivessem sido vendidas – sem perda. Assim, a sistemática não-cumulativa do ICMS impõe, como é sabido, regras garantidoras do abatimento do Imposto pago na etapa anterior quando da apuração do Imposto devido na etapa subsequente.

Outrora a abordar é quando se adotava o regime de créditos físicos, os créditos provenientes das entradas de mercadoria no estabelecimento somente poderiam ser aproveitados pelo sujeito passivo da obrigação tributária quando a saída daquele bem fosse efetivamente tributada. Assim, caso o contribuinte adquirisse determinada mercadoria e nela não desse saída, o aproveitamento de crédito de ICMS lhe seria vedado. No entanto, com a adoção do regime de créditos financeiros para apuração do ICMS, o entendimento passou a ser no sentido de que todos os custos da operação onerados pelo imposto ensejam o aproveitamento do crédito. Com isso, desviou-se o foco da cadeia física de circulação para a cadeia financeira, onde o critério essencial não mais se refere à saída específica da mercadoria que originou o crédito, mas sim da saída que comporte o custo da mercadoria cuja entrada se deu com a incidência do ICMS.

Portanto, com efeito, a regra acima disposta de maneira bastante sintética traduz a expressão financeira que o legislador buscou alcançar com a norma. Assim, só faria sentido a manutenção

do crédito quando houvesse débito proporcional do Imposto, ainda que desvinculado fisicamente da mercadoria. Na realidade vivenciada pela Impugnante, pede para ver que muito embora não haja a saída física da mercadoria que originou o crédito (afinal, ela se perdeu), há a saída financeira dos valores referentes a sua entrada, sob a forma de custo de composição do preço da mercadoria que efetivamente saiu.

Ressalta que a parcela relativa às perdas da Empresa são provisionadas contabilmente (Conta 41020002), impactando negativamente o CMV. Logo, para recompor o custo faz necessário que o valor de venda das demais mercadorias seja aumentado. Desta forma, é possível afirmar que a expressão financeira da saída (preço) comporta todos os custos de entrada (origem do crédito), o que torna o creditamento das mercadorias perdidas necessário, sob pena de desequilíbrio da não-cumulatividade prevista para o ICMS, proveniente da entrada sem crédito e saída tributada.

Ressalta, ainda, que é de conhecimento da ora Impugnante que a legislação prevê a necessidade de emissão de notas fiscais para estorno do crédito proveniente das entradas de bens perdidos. Contudo, trata-se de procedimento inaplicável aos fatos, eis que as perdas não são tratadas pela Sociedade Impugnante como despesa, mas sim como custo da operação.

Nesse sentido, chama atenção pelo estorno dos créditos é de fato devido quando a perda não compõe o valor oferecido à tributação nas saídas (registro como despesa). Ao revés, quando as saídas são impactadas direta e integralmente pelo valor das mercadorias perdidas, não há que se falar em estorno de créditos. Essa é, de fato, a interpretação que o legislador da Lei Complementar nº 87/96 buscou dar à norma do artigo 21, cuja redação deve ser lida sob a premissa da natureza financeira dos créditos.

Sustenta que a diferença entre os dois cenários (crédito e despesa), repetindo que está no oferecimento à tributação (ou não) dos valores correspondentes às entradas dos bens perdidos. Afinal, como é sabido, a incidência dos impostos está atrelada aos signos denotativos de riqueza, provenientes, no caso do ICMS, das operações comerciais realizadas pelas empresas.

Afirma que a regra fiscal que determina o estorno dos créditos não se aplica a todos os casos, mas só em relação àqueles em que há desequilíbrio financeiro da não-cumulatividade, o que, frise-se, não acontece no presente caso – *não é a regra fiscal que determina as atividades das empresas, mas sim as atividades das empresas que determinam se as regras fiscais são ou não aplicáveis*. Sendo assim, a Sociedade Impugnante reconhece que não procedeu à emissão de Notas Fiscais de estorno dos créditos provenientes das perdas. Contudo, a ausência de emissão de Nota Fiscal relativa às perdas de mercadorias não pode, de forma alguma, ser interpretada pela fiscalização estadual como saída de mercadorias sem a emissão de documentação fiscal.

Assinala que no máximo, poderia a administração fazendária exigir o estorno de crédito do ICMS em razão das perdas ocorridas, mas nunca ter acusado gravosamente a ora Impugnante de ter praticado omissão de saídas de mercadorias, principalmente porque a tipificação da autuação mesquinhamente se baseou em controles eletrônicos, sem qualquer avaliação física dos fatos e procedimentos reais.

Explica que ao analisar a real movimentação de alguns exemplos, chegar-se-á à conclusão de que, se levado em consideração os ajustes de estoque realizado pela Empresa (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 entrada.

- PRODUTO 2126668 – ALBUM TECIDO BORDADO BABY 200 FOTOS 8 (DOC.3)
  - Estoque inicial (EI): 1
  - Entradas (E): 0
  - Saídas (S): (-) 0

- Estoque Final: 0
- Saldo de estoque:  $(1+0-1-0=0)$
- Quant. Omissão de Venda: 1

EI	+	E	=	S	+	EF
1		0		0		0

Reproduz o documento "Relatório Totalizador" elaborado pelo Fiscal Autuante, fls. 68, 1 (uma) unidade do item em análise teria sido vendida sem documento fiscal. Ocorre que, a Fiscalização não considerou a entrada de 1 (um) item por ajuste de estoque por inventário (EWI), devidamente registrado na conta contábil 11310120 (Tipo de Movimento: 702) que é justamente o registro das perdas indicando a totalização e descrevendo o tipo "Perda de Inventário Rotativo ou Oficial, que faz comprovação da licitude da movimentação de estoque da ora Impugnante deve considerar, decerto, elementos que ultrapassam a singela observação das entradas e saídas em um momento único (congelado), em confronto com o saldo remanescente em estoque.

Assim, a simples operação aritmética “entradas – saídas = estoque”, deixa de apreciar alguns eventos (como o acima especificado), comumente verificados na realidade de uma Empresa do porte de Lojas Americanas.

Diz que os documentos são Relatórios Analíticos contábeis e, sendo assim, em que pese não sejam regulados pela legislação tributária o são pela legislação societária e são parte integrante no balanço patrimonial publicado anualmente, o qual retrata a saúde financeira da empresa. Desta maneira, resta-se inequivocamente comprovada a inocorrência de circulação de mercadoria sem emissão de documento fiscal, o que não remanescem dúvidas acerca da sua boa-fé no que diz respeito à comprovação de seu direito, a Impugnante junta aos presentes autos outros Relatórios Analíticos contendo o registro contábil das perdas apuradas, na exata quantidade que fora apurada pela fiscalização estadual, como sendo objeto de saída de mercadoria sem a emissão de documento fiscal

- 4136520 – COPOS CALDERETA BRAHAMA doc 4);
- 4137831 – MINI QUADRO IRADO BEN (doc.5);
- 2105423 – VELA BONECO DE NEVE COLORIDO 12 CM (doc.6);
- 2136489 – CAMISETA M/C MOTO LIST PP (doc.7);

Por todo exposto, resta-se inequívoco que a presente autuação fiscal pautou-se, tão somente, em dados absolutamente congelados, os quais não retratam, de forma segura, a realidade mercantil da Impugnante. Conclui pela improcedência do Auto de Infração ora Impugnado.

**b) SOBRE O REGISTRO CONTÁBIL E FISCAL DAS SOBRAS (OMISSÃO DE ENTRADAS - INFRAÇÕES 02 E 03).**

Faz menção à existência de diversas particularidades que são inerentes aos estoques de contribuintes que atuam no varejo de grande porte. Entende que essas particularidades, a rigor, 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, embora seja essencial ao negócio, conforme já foi afirmado mais acima, que as correções sejam feitas de forma minuciosa, sob pena de desmantelamento das informações que baseiam, por exemplo, a conformação dos preços.

Reafirma que é inevitável na atividade de uma Empresa de varejo do porte da Impugnante, 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.

Explica que quando o produto é registrado no estoque com o código de outro produto assemelhado, gera, para um lado, o acréscimo de uma mercadoria inexistente, e, para outro, uma

suposta redução do estoque inicial escriturado. Outra forma de desencontro – até mais comum – reside na venda realizada através do leitor ótico do Emissor de Cupons Fiscais, quando o funcionário (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.

Nesse ponto, salienta que tais problemas provisórios enfrentados pelos estoques das lojas já não geravam, via de regra, prejuízos de arrecadação para as Fazendas Estaduais. Voltando aos exemplos, sempre bastante elucidativos para esta matéria, é de se admitir que a venda de um esmalte no lugar de outro, apenas com pequena diferença de cor, não altera a base tributável da mercadoria – afinal, esses produtos são, em 99% dos casos, da mesma marca, fabricante, quantidade e, portanto, mesmo valor, sendo 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 mais saídas do que acusa no estoque físico (sobra), enquanto a outra mercadoria semelhante (que foi vendida fisicamente), não acusa qualquer alteração quantitativa (falta).

Além destas situações mencionadas, diz que há ainda o descasamento momentâneo do registro das mercadorias no estoque, o qual é regularizado posteriormente. Esclarece 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-a à conclusão de que o contribuinte teria realizado operações desacobertadas de nota fiscal, o que frequentemente não corresponde a realidade dos fatos. Tal fato ocorre tendo em vista que a alimentação do sistema digital das entradas – feita por empregados da Impugnante – 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 é feito por emissor de cupom fiscal – ECF.

Reporta 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. E por que as saídas são registradas, às vezes, antes das entradas no sistema SAP? Simplesmente 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. Não há como ser diferente!

Nesse contexto, argui que é inegável que o controle de estoque da Impugnante, algumas vezes, registra as entradas das mercadorias no seu estabelecimento em data posterior às próprias vendas. Tal equívoco, contudo, se explica através da simples análise da operação informatizada, que registra a venda ao consumidor final 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. Ou seja, o que acaba por acontecer é um mero desencontro cronológico dos registros de entrada e saída, decorrente da própria logística informatizada da ora Impugnante, que registra as saídas automaticamente (via ECF), mas depende de lançamento manual para o cômputo das entradas das mercadorias no estoque. Esse descasamento, por óbvio, analisado sob um prisma mais amplo (e não sob a ótica congelada de um determinado momento do registro de estoque), acaba por ser neutralizado após os regulares registros e ajustes no sistema. Todavia, tais equívocos obviamente não têm o condão de importar na presunção de que a ora Impugnante, empresa de renome no mercado brasileiro, tenha realizado operações desacobertadas por documentação fiscal. Como também, tais equívocos, pelo contrário, são inevitáveis no escorreito e regular exercício da atividade de uma Empresa de varejo do porte da Impugnante. Ignorar tal realidade significa simplesmente negar a própria verdade dos fatos, inviabilizando por vias escusas o próprio exercício de seu objeto social.

Assevera que ao analisar a real movimentação de alguns exemplos, esta Divisão de Julgamento chegará à conclusão de que, se levado em consideração os ajustes de estoque realizado pela

Empresa (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 entrada.

- PRODUTO 2142757 – COPO ON THE ROCKS DRINK ROCK IN RIO (DOC. 8)

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

EI	+	E	=	S	+	EF
0		1		0		0

Reproduz documento "Relatório Totalizador" elaborado pelo Fiscal Autuante, fls. 75, 1 (uma) unidade do item em análise teria sido adquirida sem documento fiscal. Explica que a Fiscalização não considerou a entrada de 2 (dois) itens por ajuste de estoque por inventário (EWI), devidamente registrado na conta contábil 11310120 (Tipo de Movimento: 905) que é justamente o registro das sobras que indica a totalização das operações com "Vendas" e "Sobras de Inventário Rotativo ou Oficial".

Pontua que esses novos exemplos de 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, a saber:

- 212204 – PISO CLEAN BRANCO 001 ATLANTICA (DOC.9)
- 4123325 – BATOM HIDRATANTE MEGACOLORS (DOC.10)

Destaca cabalmente está demonstrado e comprovado que a autuada não promove operações de circularização de mercadorias sem documentação fiscal, não sonegando o imposto em nenhuma hipótese.

Alega quanto às provas. Diz que em razão do exígido prazo de 30 (trinta) dias para apresentar a presente defesa, além da enorme quantidade de operações auditadas pela fiscalização, a Impugnante entende ter discorrido e comprovado a não aquisição/venda de mercadorias sem documentação fiscal, mediante a demonstração de forma pormenorizada dos diversos casos ensejadores da diferença de estoque, dos exemplos de sua ocorrência e das provas por amostragem. Não obstante, a Impugnante se coloca à disposição para prestar eventuais esclarecimentos, juntar novos documentos de prova se entendido necessário ou auxiliar em suposta diligência fiscal determinada.

Por todo o exposto seja julgado improcedente, em razão do flagrante equívoco cometido pela Fiscalização na percepção dos fatos, ao entender que a ora Impugnante realizou operações de circulação de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, quando, na verdade, o que houve foi uma completa desconsideração pelo Fisco das informações cabais que atestaram a licitude das operações praticadas por esta Sociedade. Por fim, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta a Impugnante pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental.

Solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, 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.

Na informação fiscal, fls. 130/134, informa que o resultado da auditoria de estoques, a autuada justifica as omissões de entradas e saídas de mercadorias apuradas pelo trabalho de auditoria, como resultado de perdas e furtos de mercadorias, fatos que, segundo explica, são comuns na atividade comercial das grandes magazines, outrossim, sugere também que as divergências apontadas podem decorrer de "*intervenções corretivas realizadas pela Empresa, como é o caso das devoluções de mercadorias, levantamento de perdas, venda de mercadorias com erro de código, reclassificação de mercadorias e etc.*".

Entende que estes argumentos não são suficientes para eximir a contribuinte da acusação fiscal de omissões de entradas e saídas de mercadorias tributadas. Pois, apenas e tão somente a prova documental pode lhe socorrer, pois ainda que tenham acontecido perdas e roubos de mercadorias ou qualquer outra ocorrência que tenha repercussão sobre o estoque, estes fatos deveriam ter sido apurados a tempo e já corrigidos via emissão de documento fiscal que registrassem estes episódios, o que não seria nenhuma novidade para a rotina fiscal e contábil de uma grande empresa. Portanto, considerando que estes documentos não foram apresentados, refutamos esta alegação.

A afirmação de que realiza o ajuste anual dos estoques através das contas contábeis 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas). Esclarece que não apresenta as respectivas notas fiscais que acobertariam estes propalados ajustes do estoque. Ora, se acaso estas notas fiscais de ajuste fossem emitidas ao tempo, certamente que não haveria diferenças a apontar no levantamento quantitativo. Em outro giro, que prove então, apresentando as notas fiscais ou demonstrando que procedeu ao ajuste de estoque e ao estorno do crédito relativo, atinente às pseudo perdas de mercadorias, e estaria de fato se eximindo da acusação fiscal. Mantém a acusação fiscal de omissão de saídas de mercadorias.

Disse que a empresa relaciona em sua defesa alguns impressos, ditos contábeis, destas pretensas operações de ajuste de estoque as quais refutamos veementemente, pois a legislação do ICMS (art. 100 e 102 C/C ART. 356 §5º do RICMS/97), indicam os procedimentos eficazes para o devido enfrentamento da acusação que pária sobre a autuada. Transcreve o dispositivo.

Acrescenta argumentos relativos ao descontrole dos lançamentos de entrada e saídas os quais em seu entender podem gerar descompassos que também explicariam as divergências apontadas no levantamento fiscal, contudo, mais uma vez, não apresenta provas contundentes a seu favor, não justificando que nos detenhamos em refutar presunções defensivas que não nos levaria a lugar algum. Conseqüentemente, mais uma vez, reafirmamos os trabalhos fiscais.

Pede pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 03 infrações já devidamente relatadas no início do relatório.

As 03 infrações imputadas foram apuradas através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sendo a infração 01, por omissão de saídas, a infração 02, por aquisição de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, enquadradas no regime de substituição tributária, atribuindo ao sujeito passivo a condição de responsável solidário e a infração 03 por aquisição de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, enquadradas no regime de substituição tributária, na condição de responsável substituto com antecipação do imposto.

Da análise das alegações defensivas, verifica-se que, apesar da conhecida idoneidade do contribuinte, os números apurados constatam a existência de diferenças quantitativas tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, relativas às infrações 01, 02 e 03, fato este inquestionável numericamente vez que os demonstrativos apresentados pela fiscalização estão em conformidade o a técnica normatizada e prevista na Portaria 445/98 , cuja apuração decorreu dos dados apresentados pelo autuado através dos arquivos magnéticos SINTEGRA, tendo a

auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoantes diversos demonstrativos em mídia eletrônica, cuja cópia foi fornecida ao sujeito passivo, o qual não elidiu a acusação fiscal, limitando-se, apenas, a negar a infração sem, contudo, comprovar documentalmente os fatos alegados, uma vez que: perdas, furtos, quebras devoluções, venda de mercadorias com erro de código, reclassificação de mercadorias, devem ser documentados, tanto para regularização do estoque, como também para o consequente estorno de créditos fiscais correspondentes, conforme o caso e, por exemplo, regulamentava à época o art. 102 do RICMS/97, uma vez que, nestas situações, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS.

Assim, só através da apresentação das notas fiscais para efeito de estorno do ICMS poderia o contribuinte comprovar sua alegação, sendo ineficientes, para tal, seus relatórios de controle interno.

A alegação de que realiza o ajuste anual dos estoques através das contas contábeis 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas) carece das respectivas notas fiscais que acobertariam estes arguidos ajustes do estoque.

Conforme destaca o autuante, o sujeito passivo relaciona em sua defesa alguns impressos, *ditos contábeis, destas pretensas operações de ajuste de estoque as quais refutamos veementemente, pois a legislação do ICMS (art. 100 e 102 C/C ART. 356 §5º do RICMS/97), indicam os procedimentos eficazes para o devido enfrentamento da acusação que paira sobre a autuada.*

Acrescenta o autuado arguições relativas ao descontrole dos lançamentos de entrada e saídas os quais em seu entender podem gerar descompassos, ou seja, saídas antes das entradas, que também explicariam as divergências apontadas no levantamento fiscal, contudo, mais uma vez, não apresenta provas documentais que demonstrem tal fato, não havendo elementos materiais que justifiquem saídas antes do registro das entradas.

Assim, diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206919.0009/14-2**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$331.953,66**, acrescido das multas de 60% sobre R\$\$5.823,35 e 100% sobre R\$326.130,31, previstas no art. 42, incisos II, "d" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto 2014

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR