

**A. I. N°** - 140799.0002/14-9  
**AUTUADO** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**AUTUANTE** - PETRONIO ALBERTO DA FONSECA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 12.06.2015

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0106-05/15

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTAS. ERRO DE APLICAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** É incontestável que a legislação estadual inclui todos os encargos inclusive os financeiros, sobre a base de cálculo do ICMS, conforme dita o art. 54 do RICMS/BA-97. O autuante reconheceu parcialmente a alegação quanto à inclusão de mercadorias do regime de substituição tributária, conforme alegado e provado pela descrição e respectiva NCM na impugnação (fl. 95) e forneceu ao impugnante novo relatório demonstrativo de débito. **Infração 1 procedente em parte. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.** O próprio contribuinte declara que os arquivos SINTEGRA não refletem a realidade dos seus estoques. Ocorre que seus livros fiscais são idênticos aos arquivos e é a partir desses registros que o ICMS mensal é apurado para efeito de pagamento à Fazenda Pública. **Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

No Auto de Infração lavrado em 30/09/2014, foi efetuado lançamento de ICMS no valor total de R\$289.531,38, decorrente das seguintes infrações:

1 – Recolheu a menos o ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo lançado o valor de R\$29.243,44, acrescido da multa de 60%.

2 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuada 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 em levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, sendo lançado o valor de R\$260.287,94, acrescido das multas de 70% em 2009 e 100% em 2010.

O impugnante apresentou defesa às fls. 87/111, quando inicialmente alega decadência de parte do lançamento, pois segundo prescreve o artigo 150, § 4º do CTN, o Fisco dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da data da ocorrência dos fatos geradores, para proceder à homologação expressa do pagamento realizado/antecipado pelo contribuinte ou lançar eventual diferença.

Que não procedendo de tal forma, ocorre o fenômeno da homologação tácita, que extingue o crédito tributário, na forma do artigo 150, § 4º, c/c o artigo 156, VII, ambos do CTN, bem como se opera a decadência do seu direito de lançar eventual diferença apurada. Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2009, o Fisco possuía o direito de lançar até o período de janeiro de 2014, e, desta forma sucessivamente, até que, quanto aos fatos geradores ocorridos no dia 29 de setembro de 2009, o Fisco teria até 29 de setembro de 2014 para constituir o respectivo crédito tributário, cientificando o contribuinte do lançamento correspondente.

Que tais providências não foram efetivadas, na medida em que o lançamento fiscal para constituir o crédito tributário somente ocorreu em 30.09.2014, ou seja, mais de 05 (cinco) anos entre o lançamento fiscal e os fatos geradores referentes aos meses de janeiro a agosto de 2014 e desta forma, é inequívoco que a parte do lançamento em voga se encontra decaído, razão pela qual requer, desde já, a esta Egrégia Turma de Julgamento, seja acolhida a preliminar ora suscitada, determinando-se a extinção do crédito tributário, nos termos do que dispõe o artigo 156, inciso V, do CTN.

No mérito, em que pese entender que parte do levantamento fiscal esteja abrangida pela decadência, ao analisar as infrações imputadas pelo Fisco, identificou diversas inconsistências no lançamento, as quais, conforme será demonstrado adiante, são capazes de tornar absolutamente insubsistente o Auto de Infração ora combatido.

Em relação à infração 1, após simples exame do relato fiscal e dos dispositivos legais elencados pelo Fisco, verifica-se que, no entender dos autuantes, a Impugnante ao realizar a apuração e o recolhimento do ICMS incidente sobre a saída de determinadas mercadorias, aplicou alíquota diversa daquela supostamente devida. No entanto, o levantamento fiscal acostado ao Auto de Infração não reflete tal presunção, de que o campo criado no levantamento fiscal para identificação do montante apurado e recolhido pela Impugnante se encontra zerado. Por este motivo, procedeu-se, então, o lançamento do valor do ICMS tributado com base na alíquota de 17%.

Assim, em que pese o lançamento exteriorizar que a Impugnante aplicou alíquota diversa daquela supostamente devida, como visto, o levantamento fiscal traduz o entendimento do Fisco no sentido de que não houve recolhimento do imposto, na saída das mercadorias. Com base nesta premissa, a Impugnante examinou todas as operações delineadas pela SEFAZ/BA e identificou diversos equívocos cometidos pelo Fisco.

Que pela análise mais detida do aludido levantamento fiscal, a Impugnante identificou que boa parte da exação fiscal está consubstanciada na exigência do recolhimento do ICMS relativo a operações cujas mercadorias se encontravam sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

Como prova disto, a Impugnante elaborou o levantamento anexo (DOC. 01 – Mercadorias sujeitas à ST), no qual buscou delimitar todas as mercadorias cujo imposto incidente na operação foi recolhido pelo contribuinte substituto. Sujeitando-se, à época, ao regime de Substituição Tributária, não há que se falar em “*recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação*”, haja vista que a incidência do imposto se deu de forma antecipada, por ocasião da aquisição das mercadorias pela ora Impugnante.

Desta forma, veja-se que a presunção assumida pelo Estado da Bahia, para exigência do ICMS supostamente não recolhido é absolutamente descabida, haja vista que não há que se falar em recolhimento do imposto na saída de bem sujeito ao regime de ST. Que no demonstrativo acostado, verifica-se, ainda, que o ICMS supostamente devido decorre da aplicação da alíquota do imposto sobre o valor correspondente a encargos financeiros, os quais não estão sujeitos à incidência do ICMS. No que se refere à aplicação da alíquota sobre os valores relativos aos encargos financeiros, mostra-se imperioso consignar que a conduta adotada pela ora Impugnante está em perfeito acordo com o conceito de “valor da operação”, conforme definição contida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, haja vista a não incidência do ICMS sobre os valores que representam os encargos decorrentes das vendas financiadas com recursos próprios.

Que nesse sentido, os valores suportados a título de encargos financeiros decorrem do acréscimo no valor final da operação, que tem como objetivo apenas o de refletir o custo do financiamento suportado com recursos próprios, ou seja, o custo da moeda, considerando sua desvalorização no período da operação financeira em questão. Que a situação em análise já foi objeto de apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal que, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 101.103-0/RS, entendeu que estaria ocorrendo uma distorção caso fosse admitida a incidência do ICMS sobre os encargos financeiros.

Alega que o demonstrativo acostado ao presente Auto de Infração, indica o cômputo de supostas saídas a valores ínfimos (R\$ 0,03; R\$ 0,04; R\$ 0,09; R\$ 0,10; R\$ 0,11 e R\$ 15 etc.), as quais, na verdade, representam o lançamento dos encargos financeiros, decorrentes do custo do financiamento arcado pela Impugnante, com recursos próprios.

Que, portanto, ao contrário do alegado pela fiscalização estadual, não houve falta de recolhimento do ICMS quando da realização das vendas através do ECF. O ICMS supostamente devido decorre, na verdade, da aplicação da alíquota sobre o valor correspondente a encargos financeiros, os quais não estão sujeitos à incidência do ICMS por representar meramente a recomposição do valor da moeda e não o valor da operação (preço da mercadoria).

Assim, no que diz respeito à infração 1, não obstante o relato do lançamento exteriorizar a exigência do ICMS supostamente recolhido a menor, o levantamento fiscal que fundamenta o AI, como visto, reflete a exigência do imposto após assumir que a ora Impugnante teria deixado de recolhê-lo ao Estado da Bahia.

Conclui que restou amplamente demonstrado que, a presunção fiscal se encontra absolutamente equivocada, na medida em que: (i) o lançamento pretende seja recolhido valor de ICMS em relação a mercadorias cujo imposto já foi recolhido pelo contribuinte substituto; e (ii) os valores que serviram de base de cálculo para aplicação da alíquota de 17% (dezesete por cento) são montantes correspondentes aos encargos financeiros cobrados, sobre os quais não incide o ICMS.

Quanto à infração 2, alega que a Impugnante é uma gigante do setor varejista, organizada sob a forma de “loja de departamentos”. Sua operação 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.

Que a ora Impugnante passará à demonstração das diversas inconsistências apontadas pelo relatório originado a partir da Fiscalização, que, de forma extremamente singela, aplicando uma fórmula padrão e trabalhando dados frios num sistema eletrônico de processamento, deixou de considerar vários aspectos operacionais da Empresa. Que conforme é de conhecimento comum, a ora Impugnante possui sua atividade empresarial voltada para as vendas em varejo de grande porte, comercializando diariamente por todo o País milhões de mercadorias.

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.

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. Imagine-se, para melhor ilustrar a questão, quantos produtos de bomboniere são furtados e/ou quebrados por dia nas lojas. Imagine-se, na época de Páscoa, quantos ovos de chocolate são perdidos pela Empresa. 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.

Ainda assim, afirma que a Empresa ajusta rigorosa e periodicamente seus estoques, corrigindo as entradas e saídas incorretas, adicionando ou eliminando os produtos divergentes da recontagem física. Por tais razões, 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. 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 re-encaminhados para nova contagem, realizada com a finalidade de se confirmar a procedência dos números. 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).

Que 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 e etc. De acordo com o relato do Auto de Infração lavrado, após auditoria no estoque da Impugnante identificou-se que a Companhia supostamente adquiriu determinadas mercadorias e vendeu outras sem documentação fiscal.

Que buscando comprovar suas alegações, a Impugnante traz aos autos alguns exemplos capazes de demonstrar que não ocorreu omissão de saídas de mercadorias, sujeitas à tributação normal, mas apenas ajuste de estoque por inventário, a exemplo do Produto 4114606 – “DEO ROLLON ADIDAS VICTOR” (DOC. 02). De acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 10 (dez) unidades do item em análise teriam sido vendidas sem documento fiscal. Ocorre que a Fiscalização não considerou 10 (dez) itens por ajuste de estoque por inventário (EWI), devidamente registrados na conta contábil 11310120 (Tipo de Movimento: 702) que é justamente o registro das perdas, neste caso, sinistro, explicitado acima.

Pelo exame dos documentos ora acostados, esta Ilma. Julgadoria poderá identificar que, de fato, havia 11 (onze) itens da mercadoria em estoque, que 01 (um) deles foi efetivamente vendido em 18.02.2010 e que, em relação aos demais itens, o que ocorreu foi a perda, a qual foi devidamente contabilizada pela Impugnante, mediante ajuste procedido. Por todo o exposto e com base nos fatos apresentados, a ora Impugnante requer:

- seja a preliminar de decadência acolhida, de modo que o crédito tributário relativo ao período até 29/09/2009 seja extinto;
- seja declarada insubsistência do crédito tributário de ICMS exigido, em razão do flagrante equívoco cometido pela Fiscalização na percepção dos fatos, ao entender que a ora Impugnante realizou operações de circulação de mercadorias desacompanhadas 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.

Outrossim, solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, Dra. Ana Elvira Moreno Santos Nascimento. 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.

O autuante apresenta informação fiscal fl. 158 e diz que quanto à decadência, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, a contagem se inicia em 1º de janeiro de 2010 e terminaria em 1º de janeiro de 2015, quando completaria os cinco anos previstos. Como o AI foi lavrado em 30/09/2014, portanto 03(três) meses antes do prazo final, não cabe alegar que o fisco perdeu o direito de agir ou efetuar qualquer lançamento sobre infrações ocorridas no exercício em questão.

Que quanto às alegações feitas sobre o lançamento acerca do ICMS incidente sobre Mercadorias sujeitas a ST, na infração 1, revisou os demonstrativos dos relatórios de 2009 e 2010, identificando que procede o argumento da impugnante e que parte das mercadorias neles contida estava enquadrada na ST e entrou no estabelecimento sem crédito do ICMS, e efetuou as correções devidas com a exclusão da mesma, reduzindo o valor do lançamento.

Quanto à defesa relativa ao ICMS sobre encargos financeiros, alegou que se pode inferir duas possibilidades: a primeira, é que não ocorreu dolo ou fraude, quando algum preposto, orientado por seu superior hierárquico, cadastrou no sistema das ECF e conseqüentemente nos arquivos Sintegra, os encargos financeiros incidentes sobre determinados produtos ou mercadorias, como

se fossem as próprias mercadorias, absorvendo os mesmos códigos e descrições das mercadorias tributadas financiadas, só que dando um tratamento tributário diferenciado, com aplicação de alíquota (zero). A segunda, a de que tal fato decorreu de prática de fraude fiscal planejada e deliberada pelo contribuinte, no cadastramento do conteúdo das informações a serem fornecidas à entidade tributante, com o objetivo precípua de reduzir a carga tributária do ICMS incidente sobre as operações de vendas do autuado.

A empresa tem por prática, como fica claro na presente defesa, talvez por orientação equivocada de alguns planejadores tributários, de não incluir na Base de Cálculo do ICMS, os encargos financeiros (juros) aplicados no financiamento direto das suas vendas aos consumidores do Estado da Bahia, em flagrante desrespeito ao previsto no artigo da legislação específica vigente à época da ocorrência dos fatos, fato corroborado pela decisão quanto à infração 3 no Acórdão JF Nº 0041-02/12 referente a outra filial da mesma empresa.

Na infração 2, alega que a impugnante tenta esquivar-se do levantamento levado a efeito, na forma regularmente prescrita e legalmente sustentada, por uma via transversal, distorcida e legalmente frágil. Primeiro reconhecendo que a atividade de varejo é complexa, portanto, passível de perdas diversas, incluído quebras, extravios e furtos, e que tais ocorrências são reconhecidas e registradas anualmente nos seus registros contábeis, como descrito às fls. 20 a 23 da peça defensiva.

Para fundamentar suas considerações, descreve a operação da empresa e os recursos do seu sistema de informática, o famoso SAP. Entretanto, sequer menciona ou trata a questão no aspecto fiscal, na emissão da competente Nota Fiscal de Saídas para efeito de ajuste dos estoques, e do respectivo débito no RAICMS, procedimento padrão, adotado por grandes varejistas com a finalidade de evitar autuações desnecessárias e custosas. Portanto, a autuada ao usar argumentos inconsistentes sem apresentar uma prova documental, de natureza fiscal, que corrobore com suas afirmações, tenta apenas fugir momentaneamente do ônus que lhe foi imposto. Segue anexos, Acórdãos JF Nº 0352-04/10 e JF Nº 0041-02/12, que deram o tratamento devido em situações análogas.

Diante dos argumentos apresentados, da legalidade dos procedimentos levados a efeito, dos levantamentos efetuados, das correções parciais devidas e evidenciadas nos respectivos relatórios anexados referente à infração 1, que reduziram o quantum devido, nesta informação fiscal. Quanto as outras inócuas alegações da defesa referente a mesma infração e a infração 2, por estarem desprovidas de levantamentos ou documentos comprobatórios que sustentem suas premissas, pedimos pela procedência parcial deste PAF.

O impugnante se manifesta às fls. 182/90 e diz que quanto à Infração 1, comenta que o Fisco reconhece que de fato, haviam mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Por este motivo, alega tê-las retirado do levantamento fiscal. Ademais, em relação às mercadorias cuja exigência fiscal recaiu sobre os encargos financeiros, entende o Ilmo. Fiscal autuante que tal rubrica deve compor a base de cálculo do ICMS, razão pela qual mantém, neste particular, a exigência fiscal. No que diz respeito às supostas saídas de mercadorias sem documento fiscal, sustenta a Fiscal que toda a documentação apresentada pela ora Peticionária não teria o condão de comprovar a inoccorrência de venda de produtos desacobertos de documento fiscal. Isto porque, na ótica do Fisco, os relatórios gerenciais apresentados pela empresa não teriam validade, sob o ponto de vista fiscal.

Repete os argumentos da decadência já feitos na defesa inicial, e sobre o procedimento de revisão do lançamento em relação à Infração 1, em que pese o Fisco tenha reconhecido que o montante de ICMS exigido se fundamentava em um levantamento eivado de vícios, urge esclarecer que as alterações promovidas não denotam, com clareza, todas as mercadorias que foram objeto de exclusão. Tal afirmação se dá, pois, na ocasião em que apresentou sua impugnação, acostou aos autos arquivo eletrônico (“DOC. 02 – Mercadorias Sujetas à ST”)

contendo uma relação de 1.248 (mil duzentas e quarenta e oito) operações cujo ICMS exigido era indevido, haja vista que as mercadorias envolvidas se sujeitavam ao regime de ST.

Que, todavia, ao realizar a exclusão dos valores acatados, verifica-se que o Fisco não exterioriza, com clareza, quais das mercadorias elencadas foram, de fato, excluídas e quais foram mantidas. Ademais, sobre estas últimas, sequer apresentou a justificativa legal para sua manutenção. Ou seja, muito embora a Peticionária tenha elencado cada mercadoria que entendia que deveria ser excluída do lançamento, o Fisco, simplesmente, alega ter efetuado as correções, porém, não delimita cada operação contestada nem tampouco justifica o motivo pelo qual manteve outras mercadorias. Registre-se, desde já, que os citados “relatórios anexos”, são documentos em formato “.pdf” os quais, totalizam os novos valores exigidos. Ou seja, nos novos documentos acostados pelo Fisco não há qualquer manifestação formal sobre cada operação delineada pela Peticionária.

Ademais, diz que pela análise das mercadorias constantes no levantamento fiscal subsistente, verifica-se que persiste a exigência de ICMS sobre operações sujeitas ao regime de ST, contestadas em sede de Impugnação conforme exemplos citados na manifestação como a mochila “*adventure Sport*”, cuja base legal está no art. 353 do RICMS/BA e Protocolo ICMS 109, de 10/08/2009. Diante deste cenário, requer sejam os autos remetidos ao Fiscal autuante para que exteriorize ao contribuinte, de forma clara e direta, quais mercadorias excluiu do levantamento, bem como, apresente o fundamento legal em relação àquelas contestadas e mantidas pela SEFAZ/BA, sob pena de incontroversa preterição do direito à ampla defesa da ora Peticionária.

Sobre os argumentos apresentados em relação à Infração 2, alega o Fisco que os exemplos e documentos acostados pela ora Peticionária não seriam capazes de comprovar a inexistência de venda de mercadorias desacobertadas de documento fiscal. Pelo exame da manifestação fiscal, verifica-se que o Ilmo. Fiscal autuante mantém a confortável postura de, simplesmente, não analisar a documentação acostada pelo contribuinte, sob o argumento de que tais documentos não teriam validade fiscal

Aduz que restou amplamente demonstrado, a presunção fiscal de que a Peticionária teria procedido à venda de mercadorias sem documento fiscal deriva de uma fiscalização absolutamente congelada, que não reflete toda a movimentação física do estoque e, principalmente, não exterioriza os ajustes contábeis realizados pela empresa, nos casos de perda e furto de mercadorias e ainda que não tenha procedido à emissão da Nota Fiscal de saída da mercadoria, tal fato denota o simples descumprimento de obrigação acessória, visto que, jamais, houve a comercialização das mercadorias elencadas.

Para comprovar tal alegação, foram acostados aos autos documentos que denotam o efetivo ajuste contábil da ocorrência, na exata quantidade em que foi apurada a suposta omissão de saída. Que ademais, é relevante considerar que a Peticionária traduz tais 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.

Alega 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. Que se trata de 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, repõe sua margem e o Estado arrecada exatamente o que deve arrecadar.

Por essa razão, 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 Peticionária seja devidamente recolhido, exatamente como ocorreria se todas as mercadorias tivessem sido vendidas – sem perda.

Por todo exposto, requer-se a este Egrégio CONSEF sejam acolhidas a preliminar de decadência suscitada, tendo em vista a flagrante aplicabilidade do disposto no artigo 150, §4º, do CTN; os autos remetidos ao autuante, para que proceda à exteriorização clara dos fatos e fundamentos que ensejaram a redução parcial da infração 01 e no mais, julgado absolutamente improcedente o Auto de Infração. Outrossim, reitera que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Peticionária.

O autuante volta a uma nova informação fiscal às fls. 193/94, e diz que descabe qualquer análise suplementar ou pormenorização, se inexistem nos relatórios corrigidos, qualquer vestígio de mercadorias da ST nos novos levantamentos, mesmo a tal "*Mochila Adventure Sport NCM*" 4202.2220 citada na última peça contestatória, onde apenas o NCM parcial, os quatro primeiros números, consta no anexo único, como produto ou mercadoria da ST, não contemplando a descrição citada.

Que há uma regra básica para o correto enquadramento da mercadoria na ST, a vinculação correta da descrição da mercadoria com seu NCM, condição ausente no presente caso, como demonstrado no anexo da ST, Protocolo 109/2009, documento anexado à presente informação. Portanto, sem uma prova cabal e indubitável que estabeleça uma associação dos dois quesitos, não procede a argumentação do autuado.

Quanto a não aceitação dos ajustes contábeis, é porque estes não suprem a necessidade do ajuste fiscal ou não foram devidamente acompanhados pelos ajustes fiscais cabíveis. Só a emissão das competentes NF, o destaque do ICMS devido e sua escrituração no LRS e RAICMS, nos termos previstos na legislação do ICMS, são os instrumentos legalmente prescritos para corrigir as omissões detectadas na auditoria interna.

Considerando que a peça contestatória apresentada não traz a luz do presente PAF, fato adicional ou elemento não analisado na informação anterior, mantenho na íntegra o conteúdo daquela, juntamente com seus anexos. Diante dos argumentos apresentados, da legalidade dos procedimentos levados a efeito, dos levantamentos efetuados, das correções parciais devidas e evidenciadas nos respectivos relatórios, constantes da Informação Fiscal, fls. 158 a 167, pede pela procedência parcial deste PAF.

## VOTO

Alega o impugnante em preliminar, a decadência parcial do lançamento em virtude do espaço de tempo decorrido ser superior a cinco anos em alguns meses, considerando-se que a lavratura do auto ocorreu em 30/09/2014, e os fatos geradores anteriores a setembro de 2009 estariam fulminados pela decadência.

Em que pese os argumentos defensivos, este Conselho de Fazenda não tem acolhido tal pretensão, tendo em vista a farta jurisprudência até aqui adotada. A legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento conforme o disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, o tempo deve ser contado, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Por tal razão, a decadência dos fatos geradores, relativos aos meses do exercício de 2009, em questão, somente se operaria após o dia 31/12/2014 e por tal razão, rejeito o pedido preliminar.

Quanto ao pedido de que os autos sejam remetidos ao Fiscal autuante para quais mercadorias excluiu do levantamento da primeira infração, bem como, apresente o fundamento legal em

relação àquelas contestadas e mantidas, discordo de tal pleito, visto que no demonstrativo consta claramente cada um dos produtos que permaneceu no lançamento, não havendo qualquer razoabilidade em se apresentar lista daquilo que não permaneceu. Quanto ao fundamento, este foi apresentado no lançamento da infração 1.

Continuando a análise dos fatos dispostos quanto ao primeiro, o impugnante sustenta que o erro na aplicação da alíquota, em verdade decorre dos encargos financeiros, que decorrem do acréscimo no valor final da operação, que tem como objetivo apenas o de refletir o custo do financiamento suportado com recursos próprios, e que segregou tais valores para efeito de tributação gerando pequenos valores de diferenças do imposto calculado, e traz decisão judicial em seu favor; é preciso atentar que as decisões judiciais não vinculam as decisões administrativas deste Conselho, e segundo, há decisões nos tribunais superiores que apontam também em sentido inverso ao que o impugnante suscitou, conforme veremos adiante.

Primeiro, é incontestável que a legislação estadual inclui todos os encargos inclusive os financeiros, sobre a base de cálculo do ICMS, conforme dita o art. 54 RICMS/BA 97:

*Incluem-se na base de cálculo do ICMS nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação.*

Este Conselho já julgou infração semelhante contra este mesmo impugnante, conforme ementa abaixo:

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO C/JF Nº 0065-12/12

**EMENTA: ICMS. ALÍQUOTAS. ERRO DE APLICAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Juros ou encargos financeiros, decorrentes das vendas financiadas com recursos próprios, devem incidir tributação do ICMS, por integrar a base de cálculo do imposto, conforme previsão legal. Exigência subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Na esfera judicial, o Superior Tribunal de Justiça distingue para fins de composição da base de cálculo do imposto estadual, os encargos financeiros decorrentes da venda a prazo e da venda financiada, já que a venda a prazo é espécie de negócio jurídico no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um *valor extra* ao preço final, que integra a base de cálculo do ICMS. Adiante, transcrevo ementar de processo em que figura como parte a própria impugnante, acerca deste assunto:

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº- DF (2010/0082750-2)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : LOJAS AMERICANAS S/A

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

*Cuida-se de agravo regimental interposto pelas LOJAS AMERICANAS S/A contra decisão monocrática da relatoria do Presidente do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Cesar Asfor Rocha, a qual apreciou recurso especial com o objetivo de reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, assim ementado (fl. 225e):*

**"DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VENDAS A PRAZO. FINANCIAMENTO PELA PRÓPRIA LOJA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O PREÇO TOTAL. 1. NA DENOMINADA VENDA A PRAZO, NA QUAL A PRÓPRIA LOJA FINANCIA O PAGAMENTO PARA O CONSUMIDOR, SEM INTERFERÊNCIA DE UM TERCEIRO (INSTITUIÇÃO FINANCEIRA OU OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO), O ICMS INCIDE SOBRE O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA (PRECEDENTES DO STJ).**

Nesta infração, o autuante reconheceu parcialmente a alegação quanto à inclusão de mercadorias do regime de substituição tributária, conforme alegado e provado pela descrição e respectiva NCM na impugnação (fl. 95) e forneceu ao impugnante novo relatório demonstrativo de débito; contesta o impugnante que o autuante apesar das alterações, deixou ainda no demonstrativo,



outras mercadorias no regime de substituição, trazendo apenas um exemplo - Mochila Adventure Sport NCM 4202.2220. Vejamos a esse respeito o que diz o PARECER Nº 25041/2013 DATA: 03/10/2013:

*ICMS. PROTOCOLOS 109/09 e 28/10. Nas operações interestaduais com os produtos classificados na posição 4202 da NCM, aplicar-se-á o regime de substituição tributária apenas quando se tratarem de malas e pastas para estudantes e para guarda de documentos. A inclusão de uma determinada mercadoria no regime de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente. O Consulente, atuando neste Estado comércio varejista de equipamentos para escritório - CNAE 4789007 (atividade principal), irige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à aplicabilidade do regime de substituição tributária previsto nos Protocolos ICMS 109/09 e 28/10, na forma a seguir exposta:*

*Informa a Consulente que irá comprar os produtos abaixo relacionados, e precisa saber se os mesmos deverão ser enquadrados no regime de substituição tributária previsto nos Protocolos ICMS 109/09 e 28/10, bem como no art. 289 e Anexo I do RICMS/BA, ou se devem sofrer tributação normal do imposto:*

*(...)*

#### **RESPOSTA**

*Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que por força do Protocolo 109/2009 (alterado pelo Protocolo 70/2010), celebrado entre os Estados da Bahia e de São Paulo, as operações interestaduais com artigos de papelaria especificados no Anexo Único do referido acordo estão sujeitas ao regime de substituição tributária, cabendo ao remetente o recolhimento do imposto incidente nas operações subsequentes a serem realizadas pelo adquirente. Com o advento do Protocolo 28/10, estabeleceu-se a substituição tributária em tela também para as operações realizadas entre a Bahia e Minas Gerais, tratamento este que, em relação às operações destinadas ao Estado da Bahia, passou a vigorar a partir de 1º de março de 2010. Nesse contexto, e no tocante aos produtos especificados no Anexo Único dos citados Protocolos (bem como no Anexo I do RICMS/BA), temos que se encontram inseridos no regime de substituição tributária ali disciplinado os produtos classificados nas NCM 4202, e descritos como "Malas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes".*

*Diante do exposto, nas operações interestaduais com os produtos classificados na posição 4202 da NCM, aplicar-se-á o regime de substituição tributária apenas quando se tratarem de malas e pastas para estudantes e para guarda de documentos (a exemplo de pasta classificadora, pasta malote, pasta suspensa, pasta sanfonada, pasta c/ elástico, entre outros); ao contrário, tratando-se de malas e/ou sacolas para viagem, destinadas ao transporte de bagagem, ou mochilas, bolsas e case para netbook e notebook, case para ipad e iphone, entre outros, produtos estes que não se destinam à guarda de documentos ou à guarda de livros e materiais escolares, não será aplicável o regime de substituição tributária previsto nos citados protocolos e/ou no RICMS/BA, devendo tais mercadorias sofrer tributação normal.*

*Com efeito, a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente. Na ausência desta adequação, não há que se falar em tributação por substituição. Conclui-se, portanto, que ainda que um produto possua a mesma NCM daquele descrito na legislação respectiva, a sua inclusão no regime de substituição tributária apenas se efetivará se a sua descrição e finalidade coincidirem com aquelas especificadas pelo legislador. Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.*

*É o parecer.*

*Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA*

*GECOT/Gerente:04/10/2013 – ELIETE TELES DE JESUS SOUZA*

*DITRI/Diretor:04/10/2013 – JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA*

*parecer\_2013\_substituicao\_tributaria\_250412013*

Assim, a mera descrição da mercadoria, não traz qualquer certeza de que se destina a material escolar, podendo ser mochila para viagem, aliás, o próprio nome complementar "Adventure Sport" sugere ser mochila utilizada em campings ou trekking e não mochila escolar. No mais, não apontou o impugnante nenhuma outra evidência de erros no demonstrativo corrigido pelo impugnante.

Nos termos do art. 142 do RPAF, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e o art. 143, dita que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Assim, acolho o demonstrativo apresentado na informação fiscal, abaixo transcrito em totais mensais.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 1	
MÊS	ICMS
jan/09	562,92
fev/09	437,01
mar/09	561,83
abr/09	441,12
mai/09	928,99
jun/09	499,10
jul/09	492,07
ago/09	413,47
set/09	389,58
out/09	465,00
nov/09	323,60
dez/09	514,32
jan/10	410,52
fev/10	412,05
mar/10	367,18
abr/10	365,87
mai/10	509,26
jun/10	538,03
jul/10	591,79
ago/10	375,98
set/10	384,17
out/10	288,61
nov/10	243,28
dez/10	159,07
TOTAL	10.674,82

Infração 1 procedente em parte.

Na infração 2, há lançamento devido por conta de diferença nos estoques e a impugnante alega perdas, furtos, etc, e garante ter feito os devidos ajustes em sua escrita contábil, mas não fez as devidas correções em seu livro de inventário, nem tampouco estornou os créditos das entradas referentes a estas possíveis mercadorias objeto de furtos e perdas.

Não há como se admitir que o sistema de controle interno da Recorrente, sem os devidos dados lançados no SINTEGRA e nos seus próprios livros fiscais, tenham condição de elidir o lançamento, pois a documentação fiscal deve refletir a realidade. Os levantamentos foram efetuados com base em dados fornecidos pela empresa, entradas, saídas, inventário. Havendo diferenças quanto à escrituração de mercadorias, é fato que isto implica em ausência de pagamento do imposto, pois é a partir destes dados, que a impugnante calculou o ICMS a pagar.

Tais fatos são recorrentes neste Conselho, e trago aqui, trecho de julgamento desta mesma 5ª JJF, Acórdão nº 0133-05/13, em voto de lavra do Relator Tolstoi Seara Nolasco:

*No mérito a empresa admite as omissões de saídas referentes a perdas e as omissões de entradas referentes a sobras, e que são contabilizadas em duas contas no seu sistema SAP (controle interno).*

*Como a empresa, mantém a sua margem de lucro, o valor financeiro das perdas é, segundo a mesma, redistribuído para as demais mercadorias sobre a forma de custo.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Outra inusitada tese defensiva é o direito ao crédito fiscal das mercadorias que foram objetos a perdas, roubo ou perecimento, através de um novo conceito teórico de crédito financeiro. Essa tese é totalmente desprovida, por falta de previsão legal, inclusive na Lei Complementar nº 87/96 e no RICMS/Ba, que segundo a defesa deveria acolhida, a partir de uma outra leitura do art. 21 da LC, sobre a premissa do crédito financeiro. Face ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA do item 4 da autuação, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo sujeito passivo, conforme relatório anexado à fl. 437 do presente PAF.*

Este julgamento foi confirmado em segunda instância, conforme se depreende da ementa abaixo:

PROCESSO - A. I. Nº 269197.0007/12-7  
RECORRENTE - LOJAS AMERICANAS S.A.  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0414-11/13

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

É procedente a infração 2.

Quanto ao pedido de entrega de intimações no endereço do Representante Legal, nos termos do art. 109, I, do RPAF, considera-se efetivada a intimação quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **140799.0002/14-9** lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$270.962,76**, acrescido das multas de 60% sobre R\$10.674,82, de 70% sobre R\$168.626,15 e de 100% sobre R\$91.661,79, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA