

A. I. Nº - 206919.0012/14-3  
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S. A.  
AUTUANTES - ARIVALDO LEMOS DE SANTANA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 17.07.2015

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0120-05/15**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não ficou caracterizada a venda de um produto em substituição aos encargos financeiros. Alega ainda o impugnante que a diferença nas entradas, decorre das perdas e extravios de produtos. Não há como se admitir que o sistema de controle interno da Impugnante, 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 dos fatos, portanto, jamais emitir nota fiscal de venda de um produto em substituição aos encargos financeiros decorrentes. Os levantamentos foram efetuados com base em dados fornecidos pela empresa, entradas, saídas e 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. Infração 1 procedente. **b)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS E SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Repete os mesmos argumentos da primeira infração. Infração 2 procedente. **c)** ENTRADA DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Repetidos os argumentos da primeira infração. Infração 3 procedente. **d)** OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. O contribuinte não pode deixar de registrar em documentos fiscais as suas perdas, conforme prescrito na legislação, e neste caso o autuante apenas considerou os dados fornecidos pelo próprio impugnante em sua escrita fiscal, que resultou nas diferenças apontadas. Infração 4 procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 30/09/2014, foi efetuado lançamento de ICMS no valor total de R\$376.211,57, decorrente das seguintes infrações:

1 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de entrada e de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, sendo exigido o 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 com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2009, sendo lançado o valor de R\$71.390,71, acrescido da multa de 70%.

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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado de 2009 e 2010, sendo lançado o valor total de R\$15.725,30 acrescido da multa de 60%.

3 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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, sendo lançado R\$48.179,95 acrescido da multa de 70% sobre o valor de R\$19.426,55 exercício de 2009 e 100% sobre R\$28.753,40 no exercício de 2010.

4 - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, no exercício de 2010, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado o valor da maior omissão, a de saídas, de R\$240.915,61, acrescido da multa de 100%.

O impugnante apresentou defesa às fls. 90/114 e diz em breve síntese, que pela análise do relato fiscal, constata-se que o lançamento ora impugnado se fundamenta na presunção de que a Impugnante teria procedido à aquisição e venda de mercadorias sem documento fiscal. Contudo, o que fora alegado pela fiscalização não merece prosperar, conforme será demonstrado adiante.

Inicialmente, arguiu decadência de parte do lançamento, pois segundo prescreve o artigo 150, § 4º do CTN, o Fisco dispõe do prazo de 05 (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. Não procedendo de tal forma, ocorre o fenômeno da homologação tácita, que extingue o crédito tributário, na forma do artigo 150, parágrafo 4º, c/c o artigo 156, VII, ambos do CTN, bem como se opera a decadência do seu direito de lançar eventual diferença apurada.

Sustenta que 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. Aduz 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.

Que os julgados transcritos na impugnação, sejam ele judiciais ou administrativos, corroboram os fundamentos da presente Impugnação, demonstrando que o instituto da decadência, no presente caso, implicou na perda, pelo Fisco, do direito à constituição formal do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até o dia 29.10.2014.

No mérito, pondera que embora tenha demonstrado a incontestável decadência parcial do crédito tributário, urge salientar que a parcela remanescente da autuação fiscal é absolutamente improcedente. Isto porque, como se verificará adiante, a Impugnante jamais procedeu à compra

nem tampouco a venda de mercadorias sem documentação fiscal. Que 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 com base nesse contexto, 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.

Contudo, diz, 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. 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. 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 é 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. 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.

Que 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. Ciente desses problemas, a ora Impugnante há muito 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. 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.

Aduz que fora isso, há 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).

Que 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. 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.

Esclarece que 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. 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). Os movimentos contábeis gerados por este tipo de ajuste fazem contrapartida nas duas contas contábeis apropriadas, a saber, a de estoque (11310010) e a de perdas (11310120).

Quanto à infração 1, diz que 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. Assim, nos termos das alegações fiscais, tendo em vista que o valor das omissões de entrada superou os de saída, procedeu o Fisco à lavratura do AI para exigência de omissões de saída tributadas em valor equivalente às entradas de mercadorias supostamente não registradas.

De toda sorte, reafirma com veemência a ora Impugnante que inexiste qualquer possibilidade de que em suas operações comerciais tenha havido qualquer entrada ou saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal apropriada. Ao analisar a real movimentação de alguns exemplos, esta Divisão de Julgamento chegará a 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 saída. Veja-se:

▪ **Produto 2095175 – “CARRO FERRARI MONTAVEL” (DOC. 01)**

- Estoque inicial (EI): 0
- Entradas (E): 24
- Saídas (S): (-) 05
- Estoque Final: 20
- Saldo de estoque: (0+24-5-20=1)
- **Quant. Omissão de Entrada: 1**

EI	E	S	EF
0	24	05	20

Que de acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 01 (uma) unidade do item em análise teria sido comprada sem documento fiscal. Ou seja, a presunção fiscal de que a Impugnante adquiriu mercadoria sem Nota Fiscal deriva do fato de que o levantamento realizado pelo Fisco aponta 05 (cinco) supostas saídas da mercadoria em voga. No entanto, após análise mais detida dos fatos, a Impugnante verificou que somente 04 (quatro) itens da mercadoria em tela foram efetivamente vendidos. A suposta quinta saída, na verdade, advém da presunção de que os encargos financeiros cobrados pela Impugnante nas vendas a prazo retratariam uma saída autônoma do bem. Todavia, tal premissa é absolutamente descabida.

Esclarece que 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. A presunção fiscal assumida pelos autuantes, na verdade, se pautou na exigência de ICMS sobre encargos financeiros, como se uma saída autônoma de mercadoria fosse.

Já em relação às infrações 02 e 03, os Fiscais autuantes presumiram que a ora Impugnante teria adquirido mercadorias sujeitas ao regime de antecipação e substituição tributária desacompanhadas de documento fiscal. No entanto, ao analisar o levantamento fiscal, a Impugnante identificou que o Fisco, novamente, concluiu pela omissão de entrada por computar os encargos financeiros como se saídas fossem. Deste modo, como prova de que, de fato, não ocorreram saídas capazes de gerar qualquer descompasso com as entradas efetivamente ocorridas, a ora Impugnante requer a V.Sas. a juntada de exemplos de mercadorias cujos encargos financeiros foram interpretados como se saídas autônomas fossem.

Que, em momento algum, a ora Impugnante adquiriu mercadorias sem documento fiscal. Ademais, não bastasse o incontestável equívoco do Fisco, na percepção dos fatos, impende salientar

que, em outras oportunidades, os fiscais autuantes deixaram de considerar entradas de mercadorias provenientes de transferências, efetivamente ocorridas. É o caso, por exemplo, da mercadoria “DVD NIRVANA – LIVE AT READING” – Código 4141071. Conforme se comprova através dos documentos em anexo (DOC. 08), em 04.01.2010, a ora Impugnante procedeu à escrituração da Nota Fiscal nº. 566258, emitida em 31.12.2009 pelo Centro de Distribuição da Impugnante, situado no Estado de Pernambuco, a qual continha, exatamente, 01 (um) item do DVD em voga.

Ou seja, o caso em tela reflete o típico problema de cronologia do sistema informatizado. Como se vê, a Companhia Impugnante procedeu à transferência da mercadoria, no entanto, a pequena demora no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas, fez com que estas mercadorias fossem vendidas via ECF – e, portanto, de forma automática – antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema. Desta maneira, resta-se inequivocamente comprovada a inexistência de aquisição de mercadoria sem documento fiscal. Não obstante, como forma de externar a este Conselho, que a presunção fiscal assumida pelo Fisco é equivocada, a ora Impugnante requer, ainda, a juntada de outro exemplo que reflete a realidade acima (DOC. 09).

Que quanto à Infração 04, verifica-se que o Fisco do Estado da Bahia apurou supostas omissões de entrada e de saída de mercadorias tributadas. Assim, nos termos do relato fiscal, considerando que, no entender do Fisco, o valor das omissões de saída é superior aos de entrada, o lançamento foi realizado para exigência do ICMS incidente sobre as omissões de saída tributadas. Na realidade, em decorrência da própria atividade comercial da Companhia, é inevitável que ocorram perdas de mercadorias, em virtude de quebra, perecimento, furto e etc.

Assim, conforme já adiantado anteriormente, após a apuração das diferenças existentes entre o estoque contábil e o estoque físico, a Impugnante realiza o ajuste de suas contas 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas). Como é cediço, tal operação deve refletir com exatidão a realidade comercial da Companhia, de modo que o ajuste contábil acima desenhado sirva de base para os respectivos reflexos fiscais. No entanto, fato é que 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.

Deste modo, 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 (EWI). Apresenta o Produto 2121675 – “REGATA RIB ALÇA” (DOC. 10). De acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 05 (cinco) unidades do item em análise teriam sido vendidas sem documento fiscal. Ocorre que, a Fiscalização não considerou 05 (cinco) 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.

Que como visto, a 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. 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. Em suma, a questão central desta lide está na aceitação (ou não) pelo Fisco dos argumentos verídicos e das comprovações das operações realizadas pelo contribuinte para justificar o não cometimento das infrações cominadas.

Em que pese a demonstração de forma pormenorizada dos diversos casos ensejadores da diferença de estoque, dos exemplos de sua ocorrência e das provas por amostragem, em razão do exíguo prazo de 30 (trinta) dias para apresentar a presente defesa, além da extensão do relatório fiscal, a Impugnante entende ter discorrido e comprovado a não aquisição de mercadorias sem documentação fiscal. 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 e com base nos fatos apresentados, a ora Impugnante requer:

- i) seja a preliminar de decadência acolhida, de modo que o crédito tributário relativo ao período até 29/09/2009 seja extinto;
- ii) 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 desacobertas 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, 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 a Impugnante pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 264/71 quando discordou plenamente com a defesa acerca do atendimento do prazo regulamentar para apresentação da sua peça contestatória, visto que o prazo seria expirado em 31/10/2014, sendo que a data na qual foi protocolada a peça de defesa, em 03/11/2014, dista exatos 33 (trinta e três) dias da data em que a contribuinte foi cientificada da autuação, vejamos a explicação da defesa: alegação de que o feriado do servidor público transferido para o dia 31/10/2014 impediria a adimplência da peça defensiva tempestivamente é peremptoriamente descabida, visto que o SAC - SERVIÇO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO, que funciona em centros comerciais privados estava em pleno funcionamento no dia 31/10/2014. Aliás, a peça defensiva foi protocolada num dos SAC desta cidade. Portanto, preliminarmente, entendemos deva ser avaliada a eficácia tempestiva da defesa.

Que a defesa argüi perda do direto do Estado da Bahia em proceder ao lançamento do crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2008 a 19/12/2008, em vista de terem sido extrapolados os prazos decadenciais e extintos os referidos créditos tributários, conforme, em seu entendimento, prescrevem os artigos 150 e seu § 4º combinado com o art. 156, todos da Constituição Federal e no entender do fisco, trata-se de tese não albergada no tribunal administrativo do CONSEF, e por se tratar de tema apartado do limite técnico relativo ao levantamento fiscal, nada mais temos a pronunciar sobre o tema.

Referindo-se ao resultado da auditoria de estoques, a defesa 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 dos 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, reclassificação de mercadorias e etc"*.

Todavia, entende que estes argumentos não são suficientes para eximir o contribuinte da acusação fiscal decorrentes da constatação de omissões de operações realizadas com mercadorias tributadas. Entendemos que apenas, e tão somente, a prova documental pode lhe socorrer, posto que ainda que tenham acontecido perdas e roubos de mercadorias, estes fatos deveriam ter sido apurados a tempo e já corrigidos via emissão de documento fiscal que registrasse 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.

Que a defesa afirma que realiza o ajuste anual dos estoques através das contas contábeis 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas). Ocorre, entretanto, 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. Fora isso, mantém a acusação fiscal de omissão de saídas de mercadorias.

Quanto à inexistência de omissão de entrada e omissão de saída – Infração 01 “e da inocorrência de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação e/ou substituição tributária desacompanhadas de documento fiscal – Infrações 02 e 03”, neste ponto verifica que a defesa trás um elemento novo às suas alegações defensivas, pois afirma que os seus registros fiscais e contábeis dos encargos financeiros incidentes nas vendas a prazo se deram a partir da emissão de cupom fiscal como se uma venda ocorresse apenas para registrar apartado os referidos encargos financeiros, e que no seu entendimento estas “saídas” confundiram o levantamento fiscal resultando em possíveis omissões de entradas de mercadorias, posto que as saídas seria computadas com duplidade.

Discorda deste argumento defensivo, pois trás apenas a demonstração de que alguns produtos foram vendidos com valores abaixo do valor de mercado. É de fato o que se comprova com a demonstração ofertada pela defesa quanto ao PRODUTO 2095175 – “CARRO FERRARI MONTAVEL”, que se verifica à 103 deste PAF. Alega a defesa que um dos produtos em questão se refere a registro de juros sobre vendas a prazo e não a venda de mais um produto. Se isto foi o que de fato aconteceu não houve erro do levantamento fiscal e sim erro de escrituração e informação das operações fiscais realizadas pela empresa.

A auditoria fiscal se baseou nas informações contidas nos arquivos magnéticos conforme preconizado pelo Convênio 57, elaborado pela empresa. Se o contribuinte não atendeu aos requisitos legais para elaboração dos referidos arquivos, entendemos que deve realizar a demonstração pormenorizada do ocorrido e o reflexo total no levantamento fiscal para que possamos avaliar e nos posicionar perante o Egrégio Conselho de Fazenda. Assim deve ser, porque não pode deixar de considerar como venda o que o próprio contribuinte informou ser venda.

Some-se também que, na eventualidade do CONSEF entender como correta a alegação da defesa, não teríamos condições de realizar a eventual correção referente ao alegado, pois com base nos registros magnéticos originais fornecidos, não seria possível identificar o que seria saída efetiva de mercadorias ou simplesmente encargo financeiro. Verifica-se, ainda, da análise das saídas do produto 2095175 – “CARRO FERRARI MONTAVEL”, que os referidos encargos financeiros alegados pela defesa não foram oferecidos à tributação do ICMS, pois a unidade do produto 2095175 que teve a saída com valor aviltado e que se refere segundo a defesa a encargos financeiros, foi registrado como não tributado. Desta forma mantém o feito na íntegra, cabendo ao Egrégio CONSEF a decisão final.

À fl. 273, o impugnante pede que todas as intimações sejam enviadas ao novo patrono da petição, Dr. Gilberto Badaró Souza.

## VOTO

Inicialmente, o autuante alega que a impugnação teria ultrapassado o prazo legal para apresentação e pede a apreciação da sua eficácia tempestiva. Quanto isto, entendo que o princípio do formalismo moderado mitiga tal exigência legal, devendo se considerar a intempestividade em casos de claro abuso do direito de defesa, o que não é o caso, tendo em vista a pequena diferença temporal de apenas 3 dias após o encerramento do prazo legal, uma vez que o último dia caiu num feriado do dia do servidor público e que a empresa entendeu como prorrogado o prazo, e com o final de semana, se estendeu por mais dois dias. É certo, que ainda que os postos do SAC funcionem em locais privados como os de Shopping Center, não é razoável

punir o impugnante por conta desse detalhe, que de fato pode lhe fugir ao conhecimento. Assim, não acato a imtempestividade da impugnação, pretendida pelo autuante.

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 prazo decadencial 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.

No mérito, na primeira infração, apresenta justificativas e traz como exemplo, o produto Produto 2095175 – “CARRO FERRARI MONTAVEL” (DOC.01)

- Estoque inicial (EI): 0
- Entradas (E): 24
- Saídas (S): (-) 05
- Estoque Final: 20
- Saldo de estoque: (0+24-5-20=1)
- Quant. Omissão de Entrada: 1

EI	+	E	=	S	+	EF
0		24		05		20

Alega que de acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 01 (uma) unidade do item em análise teria sido comprada sem documento fiscal, e que tal situação ocorre por conta da presunção fiscal de que a Impugnante adquiriu mercadoria sem Nota Fiscal, já que o quantitativo de entradas e estoque inicial em relação ao estoque final e às saídas, ocorre diferença de uma unidade, e que após análise mais detida dos fatos, a Impugnante verificou que somente 04 (quatro) itens da mercadoria em tela foram efetivamente vendidos e que a suposta quinta saída, na verdade, advém da presunção de que os encargos financeiros cobrados pela Impugnante nas vendas a prazo retratariam uma saída autônoma do bem.

Alega ainda, que 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.

Entendo, que se um dos produtos em questão se refere a registro de juros sobre vendas a prazo e não a venda de mais um produto, deve a empresa realizar a demonstração pormenorizada do ocorrido, o que não foi feito. Não ficou caracterizada a venda de um produto em substituição aos encargos financeiros, mesmo porque isto do ponto de vista fiscal é esdrúxulo. É fato que a auditoria fiscal se baseou nas informações contidas nos arquivos magnéticos conforme preconizado pelo Convênio 57, elaborado pela empresa e se a impugnante adota critérios de controle de seus encargos financeiros, que confundem-se com venda de um produto, deveria ter todos os meios de assim provar, o que não ocorreu neste processo. Como diz o autuante na informação fiscal, “não podemos deixar de considerar como venda o que o próprio contribuinte informou ser venda”.

Além disso, como salientou o autuante, na eventualidade do CONSEF entender como correta a alegação da defesa, não teria condições de realizar a eventual correção referente ao alegado, pois

com base nos registros magnéticos originais fornecidos, não seria possível identificar o que seria saída efetiva de mercadorias ou simplesmente encargo financeiro. Assim, não pode o impugnante emitir nota fiscal de saída de uma mercadoria, de forma a diferenciar seus encargos financeiros. Tais controles devem ser feitos no sistema contábil da empresa e não utilizar-se da emissão de nota fiscal, cuja função é estritamente vinculada à saída de mercadorias, e não para registrar encargos financeiros, pois a nota fiscal não se presta a isso.

Alega ainda o impugnante que a diferença nas entradas, decorre das perdas e extravios de produtos, e que faz 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. Se tais eventos ocorrem, o que é factível, a empresa não pode se descuidar do atendimento às regras fiscais, inclusive quanto ao estorno de crédito fiscal destas entradas que resultam em perdas, pois se não o fizer o crédito indevidamente perpetuado implica em pagamento a menos do ICMS. Vejamos o que diz a legislação vigente à época dos fatos, no RICMS/BA:

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;*

*Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".*

*Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

*§ 5º Na hipótese de perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias recebidas com ICMS pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal o valor do imposto pago antecipadamente, vedado, contudo, o crédito relativo ao ICMS da operação normal, devendo a Nota Fiscal a ser emitida para esse fim especificar, resumidamente, além dos demais elementos exigidos, as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o imposto recuperado, e conter observação acerca do motivo determinante desse procedimento.*

O impugnante não trouxe uma única comprovação de que tenha cumprido os ditames normativos acima transcritos. Também não há como se admitir que o sistema de controle interno da Impugnante, 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 dos fatos, portanto, jamais emitir nota fiscal de venda de um produto em substituição aos encargos financeiros decorrentes. Os levantamentos foram efetuados com base em dados fornecidos pela empresa, entradas, saídas e 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 consequente 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.**  
**I<sup>a</sup> 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 às razões do recurso para elidir a imputação. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.**

Infração 1 procedente.

Em relação às infrações 02 e 03, a Impugnante identificou que o Fisco, novamente, concluiu pela omissão de entrada por computar os encargos financeiros como se saídas fossem. Que, em momento algum, a ora Impugnante adquiriu mercadorias sem documento fiscal. Acrescenta que o autuante deixou de considerar entradas de mercadorias provenientes de transferências, efetivamente ocorridas.

Que comprova através dos documentos em anexo (DOC. 08), que em 04.01.2010, procedeu à escrituração da Nota Fiscal nº 566258, emitida em 31.12.2009 pelo Centro de Distribuição da Impugnante, situado no Estado de Pernambuco, a qual continha, exatamente, 01 (um) item do DVD em voga. Que procedeu à transferência da mercadoria, no entanto, a pequena demora no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas, fez com que estas mercadorias fossem vendidas via ECF – e, portanto, de forma automática – antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema.

Neste caso, repete os mesmos argumentos da infração 1 já apreciada e traz um fato novo, o de que teria dado saída de mercadoria transferida antes do registro da transferência efetuada em 31.12.2009. Ora, não é factível que a empresa tenha vendido no último dia do ano, um produto cuja saída ocorreu em seu Centro de Distribuição em Pernambuco, situado quase mil quilômetros desta capital, e que além do percurso longo, requer toda uma logística interna de distribuição. Além disso, a escrituração faz prova em favor do fisco, visto que se a mercadoria foi enviada em 31.12.2009 e porventura, de forma extremamente rápida, ingressou na loja e foi vendido no mesmo dia, sua escrituração deveria ter sido feita no mesmo dia.

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, e o que aflora como realidade incontrovertida é que a mercadoria saiu no último dia do ano de outro estado, e foi devidamente registrada no início do ano seguinte, não tendo qualquer razoabilidade supor que houve erro de escrituração. Infrações 2 e 3 procedentes.

O impugnante diz que quanto à Infração 04, nos termos do relato fiscal, o valor das omissões de saída é superior aos de entrada, e o lançamento foi realizado para exigência do ICMS incidente sobre as omissões de saída tributadas. Reafirma que jamais procedeu à venda de mercadorias sem documento fiscal. Que em decorrência da própria atividade comercial da Companhia, é inevitável que ocorram perdas de mercadorias, em virtude de quebra, perecimento, furto e etc.

Traz como exemplo o Produto 2121675 – “REGATA RIB ALÇA” (DOC. 10) e que de acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 05 (cinco) unidades do item em análise teriam sido vendidas sem documento fiscal. Ocorre que, a Fiscalização não considerou 05 (cinco) 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. Tais argumentos foram apreciados na infração 1, visto que o contribuinte não pode deixar de registrar em documentos fiscais as suas perdas, conforme prescrito na legislação, e neste caso o autuante apenas considerou os dados fornecidos pelo próprio impugnante em sua escrita fiscal, que resultou nas diferenças apontadas. Infração 4 procedente.

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 do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206919.0012/14-3, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$376.211,57**, acrescido das multas de 60% sobre R\$15.725,30, de 70% sobre R\$90.817,26 e de 100% sobre R\$269.669,01, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de Junho de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA