

**PROCESSO** - A. I. Nº 207494.0001/15-7  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0068-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/08/2016

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0158-11/16

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. O Fisco, mediante os demonstrativos que integram os presentes autos, fez prova do cometimento da infração à legislação tributária, enquanto que o contribuinte autuado, por sua vez, não se desincumbiu do ônus de produzir prova em contrário, já que o lançamento contábil de perdas, roubos e extravios, e os reflexos na formação do custo de revenda das demais mercadorias, não justificam e nem elidem a acusação. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou Procedente o Auto de Infração referente ao crédito tributário na ordem de R\$221.242,69, decorrente de quatro infrações, sendo que é objeto da lide apenas a quarta infração:

*4 - Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$121.525,88 relativo a 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. Multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96. A título de complemento consta a seguinte observação: "Levantamento Quantitativo de Estoque (fls. 97 a 123 do PAF) apurado com base nas informações prestadas pelo contribuinte nos arquivos magnéticos (SINTEGRA) enviados a SEFAZ (CD-R fl. 161 ) e nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte. Foram entregues ao contribuinte todos os Demonstrativos e Relatórios de Fiscalização que serviram de base para o Levantamento Quantitativo de Estoque juntamente com um CD-R, comprovante anexo (fl.163 a 165 do PAF), para que fosse apresentado contra provas das omissões apresentadas. Anexo ao PAF os Demonstrativos do Levantamento Quantitativo de Estoques (fl.s 97 a 123) Demonstrativo do Preço Médio (fls. 124 a 160 do PAF ) , e um CD-R (fl. 161 do PAF) com todos Demonstrativos e Relatórios que serviram de base para o Levantamento Quantitativo de Estoques."*

Em Primeira Instância os Ilustres Julgadores da 4ª JJF concluíram pela Procedência da autuação fiscal em razão do seguinte:

*O trabalho desenvolvido pelo autuante em relação a este item consistiu em aferir as operações com mercadorias tributáveis, a qualquer título, realizadas pela autuada, tomando como ponto de partida os estoques inicial e final devidamente escriturados, concorrentes ao período autuado, bem como as operações de entradas e de saídas de mercadorias registradas pelo autuado em sua escrita fiscal.*

*Vejo que naquilo que se relaciona ao levantamento de estoque, o autuado não aponta qualquer equívoco constante nas planilhas elaboradas pelo autuante, ao contrário, as convalida ao admitir que as diferenças relativas a omissões de saídas apontadas pelo Fisco se referem a perdas, extravios ou roubos ocorridos, citando, inclusive, exemplos pontuais.*

*A alegação da autuada de que corrigiu contabilmente essas diferenças em nada lhe socorre, pois aqui está se tratando de lançamentos pertinentes a escrita fiscal, onde as diferenças detectadas pela própria autuada deveriam ser sanadas através da omissão (sic) de documentos fiscais que deveriam ser registrados em sua escrita com o fito de anular o crédito fiscal anteriormente utilizado na ocasião das aquisições em razão da não*

*ocorrência das respectivas saídas.*

*Também não se sustenta o argumento defensivo de ausência de prejuízo ao Erário ao afirmar que repõe em sua margem de lucro o custo das mercadorias sujeitas a perdas, roubos ou extravio, aumentando o valor das vendas das demais mercadorias. Ora, a exigência fiscal está recaindo sobre omissões de saídas enquanto que o dito procedimento da autuada recai sobre outras mercadorias, situação esta que não justifica as omissões apuradas.*

*Observo que não há como se admitir que o sistema de controle interno da autuada detecte a ocorrência destas perdas e não as registre em sua escrita fiscal, pois é esta que deve refletir a realidade operacional em termos quantitativos relacionados a movimentação do estoque, ao contrário da escrita contábil que apura o resultado operacional para efeito de tributação na esfera federal.*

*Aliás, a situação enfrentada nestes autos, em relação a infração 04, já é frequente neste órgão julgador, tendo em vista que já foram apuradas e examinadas em outros autos de infração situações idênticas a que ora se examina, a exemplo dos Acórdãos nº 0039-11/15, 0100-12/15, 0120-05/15, 0106-05/15 e 0144-11/13, todos envolvendo a empresa autuada, e todos julgados procedentes.*

*De maneira que o Fisco, através dos demonstrativos que integram os presentes autos, fez prova do cometimento da infração à legislação tributária, enquanto que a autuada, por sua vez, não se desincumbiu do ônus de fazer a prova em contrário, já que lançamento contábil de perdas, roubos e extravios, e os reflexos na formação do custo de revenda das demais mercadorias, não justificam e nem elidem a acusação.*

*Quanto ao pedido de que as intimações relativas ao presente processo sejam encaminhadas ao endereço do seu Representante Legal nada impede que o setor competente atenda esta solicitação, entretanto, ressalto, que as intimações ao sujeito passivo obedecem a norma prevista pelo Art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia.*

*Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.*

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual repetiu os argumentos aduzidos em primeira instância aduzindo que a Decisão recorrida não os apreciou.

Faz um relato sobre seu modo de operação no setor varejista sob forma de loja de departamentos, destacando que possui um sistema de controle de estoques preciso e eficiente, que retrata de maneira segura suas compras, vendas, devoluções, transferências, demandas e fluxos – enfim, todas as operações cotidianas que uma rede de lojas de departamentos vivencia, asseverando que jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, seja nas entradas, seja nas saídas, vale dizer, sem o cumprimento da obrigação fiscal mais óbvia, que é a emissão da nota fiscal ou do cupom fiscal de venda, ou, no caso das entradas, a recepção em seu parque comercial de mercadorias sem a devida cobertura de notas fiscais.

Cita que é incontestável que 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, pois possui departamento especializado na busca dessas informações, ou mesmo que vende ou compra mercadoria sem a devida cobertura documental.

Após essas considerações passa a mensurar o que denomina de 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 Recorrente, asseverando que restará a certeza de que os fatos apontados na narrativa fiscal nunca poderiam ser tratados como operações realizadas sem acompanhamento do respectivo documento fiscal, sejam nas entradas, sejam nas saídas das mercadorias em seu estabelecimento.

Passa a discorrer a respeito da ocorrência de perdas e sobras de mercadorias no varejo, afirmando que seus controles buscam conferir às operações de compra e venda com a maior fidelidade possível, sendo igualmente certo que jamais realizou ou realizará tais operações através de expedientes fraudulentos, tais como a entrada e a saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Diz ser impossível negar que são vários os acontecimentos no dia a dia que, a despeito de todo zelo, interferem diretamente na quantificação dos estoques. Cita, por exemplo, venda de mercadorias com o erro de código, dizendo ser este fato 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.

Menciona que outra questão que merece cuidados especiais da sua parte se relaciona aos furtos, perdas e quebras, ilustrando, a título de exemplo, a quantidade de produtos de *bomboniere* que são furtados e/ou quebrados por dia nas lojas. Imagine-se, na época de Páscoa, quantos ovos de chocolate são perdidos, observando que de acordo com 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.

Observa que ciente desses problemas 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, sendo que 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, frisando em seguida que, ainda assim, ajusta rigorosa e periodicamente seus estoques, corrigindo as entradas e saídas incorretas, adicionando ou eliminando os produtos divergentes da recontagem física.

Além disso, diz que há ainda alguns problemas esporádicos de cronologia do sistema informatizado, notadamente derivados da transferência de mercadorias entre as lojas, destacando que 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.

Descreve como é feito o seu inventário, realizado no mínimo duas vezes ao ano, sendo que tal periodicidade aumenta conforme o tamanho e quantidade de vendas realizadas pela loja, citando que após a realização dos procedimentos de segurança, a sede situada na cidade do Rio de Janeiro 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), ao tempo em que 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), para concluir afirmando que os números divergentes apontados pela fiscalização estadual decorrem das intervenções corretivas que realizou, como é o caso das devoluções de mercadorias, levantamento de perdas, reclassificação de mercadorias e etc.

Após tecer outras considerações a este respeito (perdas), cita que ao analisar a real movimentação de alguns exemplos, este órgão julgador chegará à conclusão de que, se levado em consideração os ajustes de estoque que realiza em razão das perdas, furtos, roubos etc., bem como as demais razões que acabaram por ocasionar o suposto descasamento de estoque não será identificada qualquer omissão de saída.

Com o fito de comprovar suas alegações, traz aos autos alguns exemplos que considera capazes de demonstrar que não ocorreu omissão de saídas de mercadorias, sujeitas à tributação normal, mas apenas ajuste de estoque por inventário, os quais assim se apresentam:

- Produto 2143143 – “CUECA BOXER 286 BCO M DUOMO” (DOC. 03)

De acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 02 (duas) unidades do item em análise teriam sido vendidas sem documento fiscal. Veja-se o cenário retratado no lançamento:

- Estoque inicial (EI): 0
- Entradas (E): 17

- Saídas (S): (-) 08
- Estoque Final: 07
- Saldo de estoque: (0+17-08-07=02)
- Quant. Omissão de Venda: 02

EI	E	S	EF
0	17	08	07

Cita que os dados acima não revelam a realidade dos fatos, isto porque, ao analisar a movimentação do seu estoque, a Fiscalização não considerou 02 (duas) perdas do item em tela, os quais foram devidamente registrados na conta contábil 11310120 (Tipo de Movimento: 702), que é justamente o registro das perdas, neste caso, conforme explicitado acima.

Diz que pelo exame dos documentos ora acostados, poderá se identificar que, ao longo do período autuado, adquiriu 17 (dezessete) itens da mercadoria em voga, procedeu à efetiva venda de 08 (oito), tendo permanecido no seu estoque final, em 31.12.2011, apenas 07 (sete) itens, pois, em 28.11.2011, 02 (dois) itens da dita mercadoria foram perdidos. Neste sentido diz que apesar de tais saídas não refletirem em vendas, para fins de contabilização do estoque, efetuou o ajuste contábil conforme acima discriminado.

Visando comprovar seus argumentos, faz juntada de alguns exemplos, os quais, ao seu entender, exteriorizam que as vendas desacobertadas de documentos fiscais, referem-se na verdade, a perda de mercadorias cujo ajuste contábil foi devidamente realizado. Traz também o exemplo referente ao produto 4099758 (Secador Low HP4823 Bivolt Philips Walita), argumentando que realizou a aquisição de 3 itens desta mercadoria em 31/12/2010 (Nota Fiscal nº 0000261798), no entanto a entrada somente foi escriturada em 03/01/2011, o que levou a fiscalização a contabilizar duas vezes tal entrada de mercadoria, tanto em 2010, alterando o estoque inicial para o exercício de 2011 como uma nova aquisição em 2011.

Adentrando ao item onde afirma ausência de prejuízo ao Erário, posto que entende relevante considerar que tais perdas comerciais são traduzidas no 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, sendo 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.

Após tecer outras considerações acerca desta questão, menciona que 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, sendo que essa conduta comercial, com reflexos fiscais diretos, faz com que todo o ICMS devido nas operações que realiza seja devidamente recolhido, exatamente como ocorreria se todas as mercadorias tivessem sido vendidas – sem perda.

Conclui este tópico citando que, desta forma, o Fisco baiano jamais poderia lhe ter acusado gravosamente de ter praticado omissão de saídas de mercadorias, principalmente porque a tipificação da autuação se baseou em controles eletrônicos, sem qualquer avaliação física dos fatos e procedimentos reais, afirmado, destarte, que resta inequívoco que jamais procedeu à saída de mercadorias sem a respectiva documentação fiscal.

## VOTO

Observo que o cerne da lide reside na cobrança de ICMS em virtude da constatação de omissão de saídas tributadas mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, infração 4.

Tal levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado de que trata a infração 04

comprova a ocorrência de omissões de operações de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis nos exercícios de 2011, sendo que, no presente caso, foi exigido o imposto com base na diferença de maior expressão monetária, no caso sobre as saídas omitidas, ou seja, foram constatadas efetivas omissões de saída de mercadorias.

Conforme salientou o Autuante em sede de Informação Fiscal, a auditoria de estoque é uma metodologia de fiscalização na qual, através de dados da própria escrita fiscal do contribuinte, se apura a consistência da movimentação quantitativa das espécies de mercadorias, considerando o estoque inicial declarado pelo contribuinte de uma determinada mercadoria, do qual é acrescido das quantidades entradas no exercício e, deduzido das quantidades existentes no estoque final, apurado através de inventário físico e declarado pelo sujeito passivo, na maioria das vezes, no último dia do mesmo exercício para, em seguida, apurar as saídas reais e compará-las com as consignadas nas notas fiscais de saídas, concluindo pela existência de exatidão ou de diferenças de estoques.

A irresignação do Recorrente decorre, em apertada síntese, das alegações de não terem sido consideradas as perdas de mercadorias decorrentes da atividade de varejo; de terem sido computadas duplamente entradas de mercadorias, tanto em 2010 como em 2011; e que o valor correspondente à perda das mercadorias é embutido no preço das vendas das mercadorias, sujeito à incidência do ICMS, e que, portanto, não há prejuízo ao Erário.

Em relação às perdas, conforme bem observado pelo Autuante em sede de Informação Fiscal, a legislação tributária estadual reconhece a ocorrência de perdas decorrentes de perecimento, sinistros, deterioração, quebra anormal, furto, roubo ou extravio, conforme o disposto no art. 100, inc. V, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, cujo teor transcrevo a seguir:

*“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”*

Todavia, deve-se ressaltar que essas perdas ou quebras devem estar devidamente comprovadas mediante a emissão de documento fiscal e o correspondente registro na escrita fiscal, com o objetivo de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, conforme prevê art. 102 do RICMS/97, abaixo reproduzido.

*“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”.*

Ou seja, a emissão e registro do documento fiscal são indispensáveis para se comprovar a perda ou quebra e para se proceder à correspondente redução do estoque, sendo que para esse fim existe um CFOP (Código Fiscal de Operação ou Prestação) específico que é o de número 5927 – *“Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”*. No caso em comento, verifica-se que o Recorrente não observou essas obrigações tributárias acessórias previstas na legislação, uma vez que ele próprio reconhece tal fato.

Deve-se frisar que na realização do levantamento quantitativo de estoque, o Fisco tem obrigação de se ater aos documentos e livros fiscais do contribuinte, não podendo, sob qualquer hipótese considerar outros fatores, pois se assim se posicionar, não somente desvirtua as quantidades apuradas, bem como, gera não somente consequências para o exercício seguinte levando o contribuinte a apresentar distorções na sua escrita fiscal, base para apuração dos tributos que deve honrar, mês a mês, quer estadual, ou mesmo federal (ex: imposto de renda). Ou seja, o Fisco tem, por obrigação (art. 142, do CTN) cumprir as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária, cabendo ao Fisco realizar a auditoria de levantamento

quantitativo dos estoques, em exercício fechado, com base nos documentos fiscais de entradas e saídas, bem como, nos seguintes livros fiscais e únicos legais: Registro de Inventário, de Saídas e de Entradas, cabendo ao contribuinte escriturá-los, obedecendo ao comando da norma regulamentar.

No referente ao argumento de que o custo das perdas comporem o preço de venda das mercadorias, não há qualquer lógica em tal alegação, pois não se pode elidir a omissão de saída de uma mercadoria sob o fundamento de que o preço praticado nas saídas de outras mercadorias englobou o preço da mercadoria cuja saída foi omitida.

O Recorrente alega ainda que as entradas das mercadorias teriam sido duplamente consideradas pelo levantamento quantitativo de estoque, pois teriam sido contabilizadas no exercício anterior e posteriormente, transportadas para o estoque inicial de 2011 e que as documentações fiscais destas mercadorias foram lançadas no exercício de 2011, presumindo a fiscalização tratar-se de nova aquisição, o que resultou, ao final, na presunção de venda desacobertada de documentação fiscal.

Conforme bem explicitado pelo Autuante em sede de Informação Fiscal, abraçar estes argumentos significa, ao final, desconstituir toda uma norma tributáriaposta e vigente no País, já que todos os estados brasileiros, por força de lei, seguem a mesma sistemática e procedimentos, e deixar ao alvedrio de cada contribuinte a forma que lhe seja mais conveniente estabelecer a movimentação dos seus estoques e, em contraponto, deixar os estados brasileiros sem qualquer controle de suas receitas.

Frise-se, ainda, que o contribuinte jamais poderia incluir no seu estoque final de 2010 mercadorias que somente entraram em seu estabelecimento em 2011, como alega o Recorrente. Logo, tendo a autuação levado em consideração os livros fiscais do contribuinte para a consecução do levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado, não teria como incluir no saldo final do exercício de 2010 uma entrada de mercadoria que somente foi realizada no exercício de 2011, o que demonstra o desacerto também deste argumento recursal.

Diante do exposto, não tendo o Recorrente sido capaz de impugnar com provas e argumentos suficientes à demonstração de irregularidade no levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado a que se refere a infração 4, resta comprovada a realização de operações de saída de mercadorias sem emissão da documentação fiscal exigível.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207494.0001/15-7, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$221.242,69**, acrescido das multas de 60% sobre R\$99.716,81 e de 100% sobre R\$121.525,88, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "d" e "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo homologar o pagamento já efetuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

**JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS**