

PROCESSO - A. I. Nº 115484.0007/15-0
RECORRENTE - LOJAS RENNER S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JFJ nº 0079-03/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0253-12/16

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS DA TRIBUTAÇÃO NORMAL. **a.1)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO MAIOR VALOR MONETÁRIO. DIFERENÇA DE ENTRADAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária. O contribuinte não elidiu a presunção de omissão de saídas tributáveis prevista no artigo 4º, § 4º inciso IV, da Lei 7.014/96. **a.2)** OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, além disso, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações caracterizadas. Indeferidos os pedidos de perícia técnica. Rejeitada a preliminar de decadência. Falta de competência para apreciar o pleito de redução da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/15 para imputar ao contribuinte o cometimento de nove infrações, sendo objeto do Recurso as infrações 6, 7, 8 e 9, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 6 - falta de recolhimento do imposto, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em consideração para o cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, a das entradas tributáveis, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no ano de 2010, no valor de R\$6.883,46, acrescido da multa de 100%;

INFRAÇÃO 7 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, nos anos de 2010 e 2011, no valor de R\$1.680,02, acrescido de multa de 60%;

INFRAÇÃO 8 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter dado entrada em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, nos anos de 2010 e 2011, no valor de R\$2.943,36, acrescido da multa de 100%;

INFRAÇÃO 9 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011, no valor de R\$24.644,50, acrescido da multa de 100%.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

No presente lançamento está sendo exigido ICMS em decorrência de 09 (nove) infrações à legislação tributária, devidamente relatadas na inicial. O autuado contestou apenas as infrações de 06 a 09 que se referem a levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. As demais infrações não foram impugnadas pelo defendente, sendo, portanto, consideradas procedentes, não fazendo parte da lide. Assim, a contenda se restringe apenas à sexta, sétima, oitava e nona infrações, que foram impugnadas.

Preliminarmente verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, estando devidamente caracterizados as infrações, o infrator, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo, as alíquotas, os dispositivos infringidos e a indicação da multa aplicável, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Os autos estão devidamente instruídos. Não existem lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico. Não acolho, portanto, o pedido de perícia técnica, visto que o sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação, conforme comprovante do recebimento por preposto da empresa fl.34., deixando de carrear aos autos, documentos, levantamentos e demonstrativos apontando inconsistências passíveis de revisão fiscal em diligência ou por meio de perícia técnica nos termos regulamentares. Por outro lado, existem nos autos todos os elementos necessários ao convencimento dos julgadores. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, II, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

O defendente arguiu a decadência dos valores lançados anteriores a agosto de 2010, dizendo que deve ser aplicado o art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo a melhor doutrina e jurisprudência, quando o contribuinte não recolhe o tributo supostamente devido e não presta qualquer informação ao Fisco sobre a existência da obrigação tributária. No caso concreto, deveria ser aplicado, o art. 150, § 4º, do CTN.

O entendimento no âmbito deste CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que tange ao

ICMS, é de que a Fazenda Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, conforme previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria e não o prazo previsto no § 4º do art. 150 do referido CTN.

No presente caso, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento se refere a ocorrências do exercício de 2010, a contagem de prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário iniciou-se em 01/01/2011 findando-se em 31/12/2015.

Como a ação fiscal se iniciou antes desta data, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 30/09/2015, não há que se falar em decadência. Diante disso, não acolho a decadência arguida.

No mérito, as infrações impugnadas referem-se à falta de recolhimento do imposto, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em consideração para cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, o das entradas tributáveis, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no ano de 2010 (infração 06); falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter dado entrada em mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas de documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, além da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem o respectivo documento fiscal, respectivamente, (infrações 07 e 08) e falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011 (infração 09).

O autuado não contesta objetivamente qualquer destas irregularidades. Tendo recebido o demonstrativo analítico referente a apuração destas infrações, não rebateu os cálculos ali registrados, limitando-se a alegações subjetivas como: (a) foram aplicadas fórmulas matemática que necessariamente resultam na constatação de diferenças; (b) inexistente um nexo de causalidade entre o fato incontroverso (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saídas); (c) a fiscalização teria autuado em função de mera discrepância no estoque obtida do cotejo entre o livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos do SINTEGRA; (d) as infrações foram constatadas através de presunções.

Observo que, de fato, as infrações 06, 07 e 08 acima descritas, foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques e estão amparadas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como, a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção” (grifo nosso).

Estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos.

Quanto à irregularidade estampada na infração 09, não se trata de presunção, pois a diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O art. 60, § 1º, do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

A Portaria nº 445/98, que disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece no art. 10, que no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido na condição de

responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, (infração 07), bem como, o imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, (Infração 08) apurados na forma prevista no art. 10, I, “a” e “b” daquela Portaria.

A autuante em sede de informação fiscal esclareceu que realizou o trabalho de auditoria que constatou as diferenças apontadas, levando em consideração o estoque de mercadorias informado no livro de Registro de Inventário e nos arquivos SINTEGRA enviados pelo contribuinte, no Registro 74, que contém o estoque inicial e final por produtos, cujo arquivo magnético não apresentou qualquer inconsistência. Prosseguiu explicando que se utilizou de instrumentos e sistemas de fiscalização que permitiram identificar omissões tanto de entradas, como de saídas, através da EFD, NFe, livros de Entradas e de Saídas de mercadorias e nos demais arquivos SINTEGRA (Registro 50, 54, 75, 60M, 60 R), bem como, os registros enviados pelo contribuinte através do SPED Fiscal. Além das notas fiscais, compuseram a auditoria as operações de entradas e saídas de mercadorias com cupons fiscais através dos dados contidos na memória fiscal - MFD dos ECFs, que foram também arrecadados pela fiscalização, conforme Intimações Fiscais anexas às fls. 14 e 15 deste PAF.

Com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenorizadamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, o autuado, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, optou por não fazer contestações em relação às quantidades apuradas com divergências ou em relação ao preço médio consignado no levantamento fiscal. Neste caso, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado e concluo que no caso em análise, o levantamento fiscal reflete as normas da Lei 7.014/96 do RICMS/BA e da Portaria 445/98.

O defendente comentou que os estoques da empresa podem apresentar variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída e que tal situação decorreria, por exemplo, do extravio de itens do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação, o que é muito comum em seu ramo de atividade.

De fato, as ocorrências referentes a perdas, quebras ou extravios estão previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores e o procedimento a ser adotado ante tais fatos está disciplinado nos artigos 100 e 102 do RICMS/97, que reproduzo:

"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: ...

"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”.

Observo que o defendente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse sua alegação e estivesse em consonância com os dispositivos acima transcritos, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam decorrentes de perdas, quebras ou extravios inerentes a sua atividade como grande lojista atuante na rede de varejo.

Noto que em ação fiscal, a autuante constatou omissões de operações de entradas e saídas de mercadorias apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, que resultaram na exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, que se constitui em presunção legal de omissão de saídas prevista na Lei 7.014/96 e se configura na falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentação fiscal exigível (infração 06), conforme art.13, inciso II, da Portaria 445/98.

Ressalto que se tratando de mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saídas sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 07), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.

Observo também, ser devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 08), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Saliento que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível (infração 09), conforme art. 4º, da Portaria 445/98.

Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e

não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

O contribuinte de posse dos demonstrativos do levantamento fiscal, não comprovou a emissão dos documentos fiscais relativos às mercadorias objeto da imputação, e que constam nos mencionados levantamentos realizados, e não apontou objetivamente, nem comprovou erros numéricos relacionados aos demonstrativos elaborados pela Fiscalização. Dessa forma, entendo que são subsistentes as infrações 06, 07, 08 e 09 deste Auto de Infração.

O autuado requereu seja a Infração de nº 07 e 08 tratadas como acessórias em relação à de nº 06, entendendo que, neste caso, a multa aplicada para a infração 08 deveria ser reduzida de 100% para 60%, quando do julgamento.

Observo que as multas sugeridas foram aplicadas corretamente pela autuante, em conformidade com a Lei 7014/96, cujos dispositivos estão devidamente registrados no Auto de Infração, inexistindo previsão legal para atendimento do pleito do autuado.

Quanto ao argumento do impugnante de que não deve prevalecer a multa indicada no Auto de Infração por ser inconstitucional e assumir caráter confiscatório com base nos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade e da capacidade contributiva, não acolho a referida pretensão, visto que a imposição fiscal em exame decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos preconizados pelo art. 167 do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

O sujeito passivo, irrisignado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário, suscitando a decadência parcial do débito apontado nas infrações 6, 7, 8 e 9, com fulcro no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, aplicável, segundo ele, quando o contribuinte efetua pagamento antecipado do montante devido em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Alega que a aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional deve ocorrer, segundo a melhor doutrina e jurisprudência, apenas quando o contribuinte não recolhe o tributo supostamente devido e não presta nenhuma informação ao Fisco sobre a existência da obrigação tributária. Apresenta o pensamento da doutrina e da jurisprudência a respeito.

Aduz que, “conforme se depreende do auto de lançamento impugnado, o período de fiscalização inicia em 01/01/2010 e vai até 31/12/2011, ou seja, engloba períodos de apuração cujos respectivos lançamentos tributários já não poderiam mais ser efetuados em agosto de 2010” e “sendo assim, considerando que a intimação do recorrente acerca do Auto de Lançamento ocorreu em 30/09/2015, todos os valores apurados e recolhidos a título de ICMS foram homologados até agosto de 2010”, estando “abrangidos pela decadência as parcelas do Auto de Lançamento relativas as competências de janeiro a agosto de 2010”.

Quanto às infrações 6 e 9, aduz que a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída, pois trata-se de uma presunção, a qual pode ser elidida pela prova em contrário.

Argumenta que a diferença encontrada pela fiscalização deve ser debitada à conta de “variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias”, em decorrência, por exemplo, “do extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação”.

Alega que possui renome nacional e que “presunção por presunção, em primeiro lugar presume-se que uma empresa desse porte não venderá, com dolo, mercadorias sem a emissão do cupom fiscal (omissão de saída)”, pois “configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio”, e a “fim de afastar dita presunção, as autoridades fiscais que lavraram o Auto de Infração deveriam comprovar a ocorrências das omissões de entrada e de saída, trazendo à acusação fiscal a prova de que mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque”, o que não ocorreu na situação em análise.

Alega que, para a cobrança efetiva do ICMS e multa, deveria ter ficado comprovada a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, com apuração de atos fraudulentos, para além da contagem de estoque, o que não ocorreu, em seu entendimento.

Prossegue dizendo que, como se percebe da própria previsão do RICMS/97 (artigo 100, inciso V), na atividade de comercialização de mercadorias é possível que ocorram as chamadas quebras de estoque nas seguintes situações: *“perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, quebra anormal”*.

Diz que *“será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial (industrial, comercial, etc)”* e *“é justamente sobre a anormalidade da quebra que se concentra a necessidade de apuração dos fatos que sustentam a defesa, visto que esse ponto não foi considerado na autuação fiscal e é fundamental para deslindar o feito”*.

Apresenta a definição teórica para perdas, como *“o resultado da diferença entre os estoques contábil e físico apurado na ocasião do Inventário físico de Mercadorias”*, que possuem *“múltiplas causas, dentre as quais se destacam os furtos externos e a própria quebra operacional como as mais comuns, conforme gráfico elaborado pelo Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração, atrelado à Universidade de São Paulo, USP”*.

Informa o resultado de pesquisa feita pelo PROVAR/FIA/USP e aduz que também possui controles de estoque de modo a evitar esse tipo de quebra e promove ajustes no estoque que podem ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (*baixas* de estoque por quebra), para atender à demanda de seus consumidores, nos casos de troca de mercadorias em qualquer das lojas, compra de packs (pacotes), venda de produtos sem etiqueta, agrupamento de itens por parte da fiscalização, e conclui que *“diante dessas e de outras situações, não há dúvidas de que existe uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados”*.

Alega que tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário e ao *“tomar como absolutos os números dos registros contábeis sem considerar que as discrepâncias resultam da quebra de estoques – um fato inerente à atividade comercial e comum aos contribuintes, ao ponto de ser disciplinado pelo RICMS”*.

Acrescenta que *“a legislação do Estado da Bahia não foi insensível à inevitável ocorrência de quebras de estoque, dando o tratamento tributário adequado: em ocorrendo quebras dentro de uma determinada margem de normalidade, as mesmas não ensejarão o estorno do crédito do ICMS tanto na atividade industrial quanto na atividade comercial”*. Apresenta a ementa de algumas decisões deste CONSEF sobre estorno de créditos em caso de perdas no processo de industrialização e comercialização.

Alude que *“as quebras consideradas “normais” devem ser apuradas no caso concreto, o que não foi feito no curso do processo administrativo tributário, o que culminou na manutenção, em primeira instância, do Auto”*, tendo em vista que a Junta de Julgamento Fiscal, ao indeferir a perícia técnica solicitada com a finalidade de identificar e quantificar as perdas de estoque, prejudicou a dilação probatória necessária na via administrativa.

Alerta que *“esse ponto deve ser sanado na via judicial, produzindo-se prova pericial no sentido de determinar-se qual o índice aproximado da quebra de estoque que permitirá a manutenção do crédito do ICMS”*.

Observa ainda que é preciso considerar outro fato importantíssimo: o prejuízo das quebras compõe o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica e, portanto, será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias. Transcreve ementas de decisões da Receita Federal do Brasil.

Afirma que, “para que se comprovem os fatos supra narrados, importa que se periciem os documentos ora apresentados, que são os livros de Registro de Inventário e os livros de registros de entradas e saídas – arquivos magnéticos do SINTEGRA, sendo os mesmos documentos utilizados pela fiscalização no sentido de verificar as quebras de estoque”, de forma a “construir uma margem de segurança dentro da normalidade exigida pelo art. 100 do RICMS/BA, de modo que as quebras ocorridas dentro dessa margem constituem direito à manutenção do crédito de ICMS pela entrada e, no presente caso, ausência de ICMS não recolhido na saída supostamente omitida”.

Requer a realização de “perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque (vendas ao consumidor final)” e alega que, “contra a sua eventual negativa, opera a presunção de veracidade da presente impugnação, haja vista de que a própria autoridade fiscal deverá diligenciar nesse sentido (art. 142)”.

Indica assistente técnico e formula os quesitos que pretende ver respondidos “na impensável hipótese do crédito tributário não vir a ser desconstituído”, para adequação ao caso concreto, como já decidido pela jurisprudência pátria. Reproduz o pensamento doutrinário e jurisprudencial sobre a matéria.

Concernente à infração 7 afirma que “se não houvesse omissão de registro de entradas, a antecipação tributária não seria aplicável, pois a operação comercial seria inexistente. Com isso, não de ser considerados os argumentos esposados no tópico anterior, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações do recorrente, este item do Auto de Infração é acessório à Infração n.º 01”.

No que tange à infração 8 ressalta que “a única diferenciação em relação aos demais fatos narrados até aqui, ou ainda, a diferença entre as infrações 02 e 03, repousa apenas sobre a origem da mercadoria, se de terceiros ou de estabelecimento próprio, no caso, o Centro de Distribuição das Lojas Renner localizado no interior do Estado de São Paulo”.

Assegura que “conforme se comprova da análise dos documentos fiscais (Notas Fiscais) e do livro de Registro de Entradas relativos ao período de apuração em questão (mês de dezembro de 2010), as mercadorias adquiridas foram remetidas pelo próprio estabelecimento das Lojas Renner localizado no interior de São Paulo”, o que “afasta a caracterização da infração, nos termos do Auto, por incorreta tipificação”.

Finaliza dizendo que “caso se entenda pela manutenção da cobrança do imposto que seria devido ainda que o estabelecimento remetente fosse a própria Lojas Renner, a Infração de n.º 08 deve ser assemelhada à de n.º 07, o que implica nova tipificação sobre a multa aplicada”.

Observa que “a infração de n.º 07, conforme exposto no tópico anterior, aplicou multa com base no art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96, no valor de 60% sobre o imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação da substituição tributária” e se, “no caso concreto, ficar comprovado que as mercadorias foram fornecidas por estabelecimento das Lojas Renner, e não por um terceiro, então a infração que tipificava a existência de um terceiro fornecedor não pode ser aplicada, sobressaindo-se o mesmo dispositivo legal citado”.

Pede, assim, “na remota hipótese de subsistir a autuação fiscal com relação à comprovação da omissão de registro e escrituração de entrada de mercadorias”, que a penalidade seja “minorada para 60%, nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96”.

Deixa claro que “aplica-se ao presente tópico, conforme introduzido logo em seu primeiro parágrafo, o mesmo raciocínio empregado em relação à infração n.º 07, ou seja: este tópico restará prejudicado se as Infrações n.ºs 06 e 09 forem afastadas, à medida que sua análise é acessória àquelas”.

Por fim, requer o deferimento de prova pericial, o acolhimento da preliminar de decadência e, ainda:

1. “em relação às Infrações n.ºs 06 e 09, caso reconhecida a ocorrência de perdas no processo de comercialização, consideradas as perdas em número igual ou inferior à margem de normalidade para esse setor, extirpando-se o correspondente ICMS cobrado no A.I.; e ainda, reconhecida a inconstitucionalidade da multa aplicada no patamar de 100% sobre o valor da obrigação principal, pelo caráter confiscatório”;
2. “em relação à Infração n.º 07, seja abatido do ICMS ora cobrado pela glosa de crédito fiscal, o recolhimento de débito de ICMS incidente sobre a mesma operação”;
3. “em relação à Infração n.º 08, reconhecida a atipicidade entre os fatos fiscalizados e a norma que prevê a responsabilidade solidária, reduzindo-se a multa de 100% (art. 42, III, da Lei n.º 7.014/96) para 60% (art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96)”.

VOTO

O Recurso Voluntário foi apresentado apenas em relação às infrações 6, 7, 8 e 9, porque não se conformou com a Decisão de primeiro grau, haja vista que efetuou o recolhimento do débito referente às demais imputações.

O sujeito passivo inicialmente requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2010, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que foi cientificado da lavratura do presente Auto de Infração em 30/09/15 e o ICMS é um tributo cujo lançamento é realizado por homologação.

Entretanto, o argumento recursal não pode ser acolhido, por não ter havido a incidência da decadência no caso concreto, ainda que seja adotado o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Isso porque foi consignado o dia 31/12/10 como a data de ocorrência dos fatos geradores das infrações 6, 7 e 8, em obediência ao disposto no § 2º do artigo 39 do RPAF/99, tendo em vista a impossibilidade de se discriminar o débito por períodos mensais. Veja-se o dispositivo citado:

Art. 39. O Auto de Infração conterà:

(...)

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

Vale ressaltar que, no levantamento quantitativo de estoques, o período de apuração é delimitado pelo ano civil, a fim de haver a coincidência com a escrituração dos inventários inicial e final do período. Nessa hipótese, como não é possível identificar em que momento ocorreram as omissões de saídas de mercadorias, não há como haver a discriminação dos débitos de imposto por períodos mensais.

Conclui-se, portanto, que, no momento da lavratura deste Auto de Infração e na data em que o recorrente foi cientificado (30/09/15), ainda não havia completado o prazo de cinco anos contado dos fatos geradores das infrações 6, 7 e 8 (31/12/10), devendo ser rejeitada a alegação de decadência.

No mérito, verifico que, nas infrações 6 e 9, foi lançado o ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias (seja real ou por presunção legal) apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2010 e 2011.

O recorrente alegou que não houve a apontada omissão de saídas de mercadorias, atribuindo as diferenças apuradas pelo Fisco à existência de: (i) perdas, extravios, furtos e quebras de mercadorias; (ii) não configuração de prejuízo ao Erário estadual.

Saliento que é perfeitamente razoável que existam perdas, extravios, quebras e furtos numa grande empresa varejista, entretanto, tais fatos devem estar devidamente comprovados por meio de documentação fiscal emitida com tal desiderato, o que não ocorreu no presente caso. Não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas uma questão de prova das alegações

recursais.

Vale ressaltar que a auditoria de estoques está prevista no artigo 60, inciso II, do RICMS/97, encontra-se disciplinada na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Saliento, ainda, que, de acordo com a legislação e com o que está amplamente assente neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

O procedimento fiscal pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de cupons e notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dessa auditoria podem advir diversos cenários. Na situação dos presentes autos verifico o seguinte:

1. no exercício de 2010 (infração 6) foram apuradas, em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de entradas e de saídas de mercadorias, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão presumida de operações de saídas de mercadorias tributáveis, que representou o maior valor monetário (artigo 60, inciso II, alínea “b”, c/c seu § 1º, do RICMS/97);
2. no exercício de 2011 (infração 9) foram apuradas, também em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de saídas de mercadorias, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão real de operações de saídas de mercadorias tributáveis (artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/97).

O contribuinte ainda tentou demonstrar que não houve prejuízo ao Erário, porque as perdas, extravios, furtos e quebras foram reconhecidos nos registros contábeis e incorporados ao preço das mercadorias existentes em estoque, mantendo-se o mesmo patamar de arrecadação.

Ocorre que o levantamento de estoques, como dito acima, é um procedimento de apuração **quantitativa** dos estoques e das entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documentos fiscais, não havendo como vinculá-lo, pelo menos em princípio, com os lançamentos efetuados na contabilidade pela **expressão monetária** dos fatos ocorridos na comercialização de produtos pelo estabelecimento.

Observo que a vinculação entre os fatos quantitativos e monetários, como pretendido pelo recorrente, importa a realização de uma perícia técnico-contábil que se encontra além do que é possível realizar no âmbito deste processo administrativo fiscal, razão pela qual fica rejeitado o pedido de diligência ou perícia, nos termos do artigo 147, inciso I, do RPAF/99.

Mantida, portanto, a Decisão recorrida pela procedência das infrações 6 e 9.

As infrações 7 e 8 foram resultantes de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, nos exercícios de 2010 e 2011, não se verificando duplicidade de tributação, na medida em que o valor do ICMS exigido na infração 7 (por solidariedade) foi devidamente deduzido do montante de imposto cobrado na infração 8 (por antecipação tributária).

Ressalte-se que, em tais imputações, o tributo foi lançado em razão de o autuado ter adquirido

mercadorias sujeitas à substituição tributária sem que o fornecedor (não identificado) tivesse recolhido o tributo normal e o devido por antecipação tributária, razão pela qual restou transferida, ao recorrente, tal obrigação.

O contribuinte alegou ainda o seguinte:

1. *“conforme se comprova da análise dos documentos fiscais (Notas Fiscais) e do livro de Registro de Entradas relativos ao período de apuração em questão (mês de dezembro de 2010), as mercadorias adquiridas foram remetidas pelo próprio estabelecimento das Lojas Renner localizado no interior de São Paulo”, o que “afasta a caracterização da infração, nos termos do Auto, por incorreta tipificação”;*
2. *“caso se entenda pela manutenção da cobrança do imposto que seria devido ainda que o estabelecimento remetente fosse a própria Lojas Renner, a Infração de n.º 08 deve ser assemelhada à de n.º 07, o que implica nova tipificação sobre a multa aplicada” (60%);*
3. *“a infração de n.º 07, conforme exposto no tópico anterior, aplicou multa com base no art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96, no valor de 60% sobre o imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação da substituição tributária” e se, “no caso concreto, ficar comprovado que as mercadorias foram fornecidas por estabelecimento das Lojas Renner, e não por um terceiro, então a infração que tipificava a existência de um terceiro fornecedor não pode ser aplicada, sobressaindo-se o mesmo dispositivo legal citado”.*

Como já foi mencionado anteriormente neste voto, o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como nas quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior (estoque inicial) e do final do exercício objeto do levantamento (estoque final), e as diferenças de entradas eventualmente apuradas não podem ser vinculadas, sem sombra de dúvidas, a um determinado remetente por se tratarem de operações realizadas sem a emissão de documentos fiscais.

Sendo assim, não é possível afirmar com segurança que todas as entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária no estabelecimento do autuado foram oriundas de outros estabelecimentos do mesmo grupo. Ainda que isso fosse possível, num exercício de argumentação, ter-se-ia que verificar, em relação a cada mercadoria, se o remetente era o substituto tributário legalmente obrigado ao recolhimento do ICMS, tarefa impraticável no âmbito deste processo administrativo fiscal.

Em consequência, está correta a capitulação das penalidades de 60% e 100%, fundamentadas, respectivamente, na alínea “d” do inciso II e na alínea “g” do inciso III, ambos da Lei nº 7.014/96, descabendo a sua redução como pleiteado pelo recorrente.

Ademais, este Colegiado não possui competência para reduzir ou canelar multas por descumprimento de obrigação principal, restando rejeitado o pleito recursal.

Ainda em relação à infração 7, o autuado argumentou que *“se não houvesse omissão de registro de entradas, a antecipação tributária não seria aplicável, pois a operação comercial seria inexistente. Com isso, não se consideram os argumentos esposados no tópico anterior, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações do recorrente, este item do Auto de Infração é acessório à Infração n.º 01”.*

Não há como se acatar a alegação recursal, considerando que, na infração 1, o ICMS foi lançado por utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas **por meio de notas fiscais devidamente extraídas** com o pagamento do imposto por substituição tributária, enquanto que, na infração 7, o imposto foi apontado em razão da constatação, mediante levantamento quantitativo, de operações de desacobertas de documentação fiscal.

Referente ao argumento recursal, de que as multas aplicadas são inconstitucionais, ressalto que estão previstas na Lei nº 7.014/96 para as hipóteses aventadas neste Auto de Infração, não cabendo ao CONSEF a apreciação de alegações relacionadas à inconstitucionalidade da legislação estadual,

nos termos do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Por fim, saliento que o contribuinte não apontou nenhum equívoco porventura existente no levantamento fiscal, devendo ser mantida, dessa forma, a Decisão recorrida, pela procedência das infrações 7 e 8 do lançamento de ofício.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **115484.0007/15-0**, lavrado contra **LOJAS RENNER S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$55.086,34**, acrescido das multas de 60% sobre R\$20.615,02 e 100% sobre R\$34.471,32, previstas no art. 42, incisos VII, “a”, II, alíneas “a”, “f” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$5.730,52**, prevista no inciso II, “d”, §1º, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS