

A. I. N° - 279465.0002/17-6
AUTUADO - LOJAS RENNER S.A.
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D OLIVEIRA SANTOS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29.09.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0176-04/17

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Razões de defesa não são suficientes para elidir a autuação. Fiscal autuante, em sede de informação fiscal, identifica falha operacional no sistema de auditoria utilizado na apuração do débito fiscal. Refeitos os cálculos, com redução das omissões de saídas e apuração do débito fiscal. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2017, para reclamar crédito tributário no valor total de R\$1.156.187,56, através da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 - 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme os demonstrativos às fls. 25/57 dos autos e CD/Mídia de fl.58. Lançado ICMS no valor de R\$1.156.187,56, com enquadramento no artigo 2º, inc. I; art. 23-B da Lei 7.014/96, c/c art. 83, inc. I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria nº 445/98.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls. 65/87, onde diz ser uma pessoa jurídica de direito privado com sede em Porto Alegre - RS, na Av. Joaquim Porto Villanova, n.º 401, inscrita no CNPJ sob n.º 92.754.738/0001-62, e com filial em Salvador, BA, na Av. Tancredo Neves, n.º 148, bairro Caminho das Árvores, CEP 41.820-908, inscrita no CNPJ sob o n.º 92.754.738/0098-95 e junto à SEFAZ/BA sob o n.º 068.859.757, neste ato representada por seus procuradores.

Destaca que foi apurada, no Auto de Infração epígrafado, a infração descrita na inicial, através levantamento quantitativo de estoque, considerando-se que o valor das diferenças apuradas tem por base a data da verificação dos estoques, no dia 31 de dezembro dos anos de 2011 a 2015

Neste contexto, destaca que, nada obstante o respeito que mereça a doughta fiscalização tributária baiana, mister sejam analisadas as razões impugnatórias para, ao final, ser nulificado o presente Auto de Infração na forma a seguir descrita.

- Das razões de desconstituição do Auto de Infração - presunção da ocorrência dos fatos geradores

De plano, registra que não há prova da efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, do trânsito, ou mesmo da existência, das mercadorias cuja saída fora supostamente omitida. Diz que a mera discrepância no estoque, obtida do cotejo entre o Livro Registro de Inventário e os arquivos magnéticos do SINTEGRA, pode decorrer de outros fatos, como será demonstrado, que não a mera saída da mercadoria sem escrituração, emissão de documento fiscal e destaque e recolhimento do ICMS. Portanto, dita discrepância não tem o condão de presumir, direta e invariavelmente, a omissão de saídas.

Com base nessa premissa, diz que se conclui, já no início da presente Impugnação, que a omissão de saídas decorrente da diferença na verificação de estoques é mera *presunção*, ou seja, a existência das mercadorias que teriam ingressado no estoque sem o devido registro não foi provada, mas é apenas presumida pela douta Fiscalização. Destaca que o Auto de Infração deixa, assim, de estabelecer um nexo de causalidade entre o fato incontroverso (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saída).

Diz que supostamente realizou saídas de mercadorias de seu estabelecimento *sem* a emissão de documentos fiscais e *sem* tê-las escriturado no Livro Registro de Inventário, de Entradas e de Saídas. A mercadoria teria sido, portanto, vendida sem cupom fiscal, de modo que a operação teria deixado de gerar o recolhimento do respectivo ICMS ao Estado.

Observa que tal constatação decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco confrontando os Livros Registro de Inventário, apreendidos pela Fiscalização, e o SINTEGRA (base do lançamento fiscal), do que resultaram diferenças de estoque. Isto é, as diferenças apuradas nada mais indicam do que uma discrepância entre o que foi informado no SINTEGRA e aquilo que foi escriturado no Livro Registro. Ou ainda, entre o que foi contado fisicamente nos estoques do estabelecimento e o que foi movimentado conforme o registro magnético lançado no SINTEGRA.

Pontua que, na palavras da própria Fiscalização, a infração cometida pela Impugnante foi:

Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Para melhor exemplificar, solicita tomar como exemplo o demonstrativo abaixo, com base num determinado grupo de produtos, e considerando as seguintes variáveis de quantidades: (ENT) entrada de mercadorias, (EI) estoque inicial, (SAÍDAS) saída de mercadorias, (EF) estoque final do SINTEGRA, utilizado pela SEFAZ e (E) estoque final do Livro Registro de Inventário. Veja-se na planilha abaixo, utilizada pela Fiscalização estadual no levantamento de Auditoria de Estoque em exercício fechado, acostada ao presente Auto de Infração:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	UM	ENT	EI	SAÍDAS	EF	OMISS ENT	OMISS SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO
500403818	Gravata com no sortida **F/L**	PC	111	51	155	5	0	2	19,9	39,8
500403922	Gravata azul lisa **F/L**	PC	29	17	49	0	3	0	6,58	19,73
500404116		PC	1	3	2	0	0	2	9,9	19,8

Destaca que esse levantamento confronta a quantidade de mercadorias que entraram, a quantidade que havia no estoque inicial, a quantidade que saiu, e a quantidade que ficou.

Analisando o quadro acima, destacado o produto, GRAVATA SORTIDA: entraram 111 unidades, num estoque onde já havia 51, totalizando 162. Saíram apenas 155, sobrando, teoricamente, 07 mercadorias. O estoque final, porém, informa somente 05, razão pela qual 02 mercadorias teriam sido vendidas sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de saída.

Já no caso da GRAVATA AZUL LISA, entraram 29 unidades, num estoque onde já havia 17, totalizando 46. Saíram apenas 49, faltando, teoricamente, 03 mercadorias. O estoque final, porém, informa saldo zero, razão pela qual 03 mercadorias teriam sido vendidas sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de entrada.

Resumindo, diz que:

- Se $ENT + EI > SAÍDAS$, haveria omissão de saídas (GRAVATAS SORTIDAS).
- Se $ENT + EI < SAÍDAS$, haveria omissão de entrada (GRAVATA AZUL LISA).

Destaca que o volume das movimentações foi confrontado com os estoques informados pelo contribuinte à Fazenda. Na planilha abaixo, E.F SEFAZ representa a conta acima demonstrada, a qual, então, é confrontada com o Livro Registro Inventário, representada na planilha acima por EF – Estoque Final.

	A	B	C	D	E	F
Produto	Entrada	E.I	Saídas	E.F SEFAZ	E.F INVENTÁRIO	Omissão Saída
500207286	135	42	144	33	30	3
502005637	82	90	106	66	39	27
502005581	63	74	90	47	29	18
502190916	543	106	504	145	66	79
502296753	1124	29	1108	45	31	14

Assim, diz que a coluna “Omissão de Saída” nada mais é do que o resultado de uma conta aritmética. Questiona: “Como é possível, todavia, tomar os fatos da conta demonstrada e chegar-se à conclusão contida na coluna F? Qual foi, afinal, o raciocínio que aponta a ocorrência de omissão de saída, em virtude da verificação de diferenças entre o estoque do SINTEGRA e o estoque registrado nos Livros da Cia.?” É o que se passa a tentar responder, segundo a ótica do Auto de Infração.

Pontua que o lançamento do ICMS poderá gerar duas situações aritméticas diferentes: uma onde a coluna F terá resultado positivo ($F > 0$), e outra, onde será negativo ($F < 0$).

Destaca que a situação $F > 0$ (F maior que zero), positivo, já foi demonstrada acima e nada mais sugere do que a empresa possui um estoque registrado menor do que o volume de saídas informado no SINTEGRA.

Assim, diz que, conforme o Fisco, possui estoque inicial e volume de entradas maior do que a quantidade contabilizada. No caso da tabela acima, veja-se o produto 500207286, cuja conta, segundo a fórmula $A + B - C = D$, é a seguinte:

$$135 + 42 - 144 = 33, \text{ onde: } A + B - C = D$$

Como no livro Registro de inventário constavam apenas 30 produtos em estoque final, haveria omissão de saída sobre 3 produtos, tomando-se então seu preço médio e calculando-se o ICMS da saída sobre os mesmos. Logo, o resultado positivo da conta $D - E = F$ indica que o estoque apontado pela SEFAZ possui mais produtos do que o estoque Registrado. Há mais mercadorias do que o declarado.

Ocorre que a mesma conta, diz a defendente, no tocante a outros produtos, resultou em $F < 0$ (F menor que zero), o que deve ser interpretado de forma contrária em relação aos fatos narrados até aqui. Tome-se o exemplo a seguir:

	A	B	C	D	E	F
Produto	Entrada	E.I	Saídas	E.F SEFAZ	E.F INVENTÁRIO	Omissão Saída
500892922	4	4	6	2	0	2
500892691	249	1	246	4	25	-21
510094406	11	0	9	2	0	2

508469221	69	10	68	11	5	6
508438978	71	36	102	5	10	-5

Diz que, no caso do produto 500892691, o resultado de $D-E=F$ é menor do que zero, isto é, negativo. Se quando o resultado é positivo, há mais produtos em estoque (SINTEGRA) do que produtos Registrados em Livro, indicando suposta omissão de saída, no caso de resultado negativo haverá, necessariamente, menos produtos em estoque (SINTEGRA), ou menor volume de entradas, do que produtos Registrados no Livro (considerando que o objeto dessa análise suporta essa variável de comportamento).

Assim, aduz que, do cotejo entre o Livro Registro de Inventário e o SINTEGRA, têm-se o seguinte, supostamente:

1. $F>0$ indicaria omissão de saída, pois a empresa teria em estoque (Inventário) **menos produtos** do que a soma do estoque inicial e das entradas, considerando o número de saídas;
2. $F<0$ indicaria omissão de entrada, pois a empresa teria em estoque (Inventário) **mais produtos** do que soma do estoque inicial e das entradas, considerando o número de saídas.

Nesse sentido, diz que os fatos narrados até aqui – tanto omissões de entrada quanto de saída – nada mais são, na prática, do que uma presunção de *omissão de saídas*. Numa hipótese, deveriam ter saído, supostamente, mais mercadorias; na outra, deveriam ter entrado mais. Nas duas, está sendo cobrado ICMS sobre a omissão de saídas.

Destaca que, não importa se houve estoque a maior ou menor, o que importa, para a fiscalização, é que ambos os casos são projeções obtidas das discrepâncias de estoque, o que resulta em omissão de saída, ainda que a mesma seja presumida por conta da respectiva omissão de entrada (quando $F<0$).

Do relato acima, diz que destacam-se as técnicas de *projeção* e *presunção*, sem as quais a presente autuação jamais poderia existir.

Por um lado, diz que ocorre projeção da situação pretérita referente à omissão de entradas, que, segundo o Auto de Infração, seria a única explicação para a ocorrência das discrepâncias de estoque *negativas* verificadas. Por outro, ocorre projeção do fato gerador quando se toma o ICMS sobre tal fato, pois a entrada de mercadorias não é fato gerador (o ICMS apenas incide na saída da mercadoria).

Pontua que está se cobrando o ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada, o que, à luz do seu entendimento, é um absurdo. Destaca que é inegável que, havendo um estoque maior do que o número de entradas, e tendo isso sido verificado com base nas saídas, por certo que não se está a falar em ausência de tributação da saída dos produtos cuja entrada fora supostamente omitida. Ou seja, diz que está-se projetando o fato gerador do ICMS incidente sobre a futura saída das mercadorias, as quais são objeto de presumida omissão de entrada, sem se considerar que as mercadorias já geraram o respectivo ICMS quando da saída da loja, conforme se verá em outro tópico.

Por outro lado, diz que no caso das mercadorias em que houve omissão de saída, propriamente dita, tal omissão também é presumida, sendo a única explicação encontrada pelo Fisco para justificar a discrepância de estoques, a qual, aliás, segue sendo o único fato incontroverso nos autos. Diz que o ICMS, nesse caso, está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada.

Afirma que o caso concreto, diz que sequer existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável. Aduz que a presente peça está demonstrando, cabalmente, que a divergência de estoques não leva, por um critério de lógica, à omissão de saídas de mercadorias, e assim, por um critério de razoabilidade, à

infração tributária propriamente dita, que é o não-recolhimento do ICMS (artigos 124, I, e 201, do RICMS/BA).

Diz que, observa que existe no Auto de Infração em tela, é a construção meramente presumida dessa ligação, o que não é possível mediante (i) existência de fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio, (ii) impossibilidade de se presumirem fatos extraordinários, como omissão de saída, quando esse evento é uma exceção ao normalmente esperado, o que poderá ser comprovado inclusive mediante perícia técnica.

Aduz que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal baiano prevê a aplicação do princípio da verdade material nos procedimentos fiscalizatório (art. 2º), o que não está ocorrendo no caso concreto. Destaca que a presunção dos fatos não é corroborada nem pela natureza do objeto presumido, nem pela prova em contrário que deve ser produzida (prova pericial), e ainda, nem pelo fato de a presunção, no caso, operar em favor do contribuinte. Não atende, pois, ao princípio da verdade material.

Por outro lado, diz que, se ao Fisco cabe a comprovação das infrações que vier a imputar aos contribuintes, deverá fazê-lo de modo inequívoco, aprofundando a investigação dos fatos para lhes atribuir conclusões lógicas e vinculadas. Mesmo que a presunção de ocorrência de fatos possa ser eventualmente utilizada, não é o que ocorre no caso concreto, pelas razões já expostas.

Com isso, diz que a busca da verdade material no caso não pode ocorrer via presunção, sendo irrazoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco.

Diante disso, alega que a imputação de uma infração tributária por presunção não pode ser levada a cabo pelo Fisco, mormente no caso concreto, já que as omissões foram presumidas incorreta e illogicamente pela douda Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada.

- Das razões de desconstituição do Auto de Infração - ocorrência de perdas no processo de comercialização - “quebras de estoque” dentro da margem de normalidade

Aduz que, como dito anteriormente, a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída. Trata-se de uma presunção, a qual poderá, logo, ser elidida por conta de prova em contrário e respectivo afastamento da aplicação da regra que comina a infração ora em debate.

Destaca que, conforme é de conhecimento amplo, os estoques da empresa comercializadora podem apresentar variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias. Tal situação decorre, por exemplo, do extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação.

A Lojas Renner S/A possui renome nacional, com estabelecimentos em todo o Brasil. 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). Não é razoável admitir que a empresa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outra unidade federativa através da não-emissão de notas fiscais, o que configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio.

Diz que nem mesmo situações excepcionais poderão ser enquadradas como saídas omitidas – como o furto, por exemplo. Logo, destaca que a primeira presunção, em verdade, opera em favor do contribuinte, de modo que, diante de todo o procedimento adotado em seus estabelecimentos para saída de mercadorias, presume-se que não é possível haver ordinariamente omissões de saídas.

Observa que a fiscalização baiana comparou o constante no Livro de Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas e Livro Registro de Inventário, sendo que a discrepância entre tais livros e a movimentação registrada via SINTEGRA é que originou o procedimento de fiscalização – os registros em livro descrevem fielmente a situação fática (física) do estoque.

Feitas as operações acima descritas, contam-se as mercadorias que permanecem fisicamente no estoque. Se o número de mercadorias que entrou, somado às já existentes no estoque inicial, e ainda, subtraídas as saídas, for maior do que o número de mercadorias que restaram no estoque, então presume o fisco que entraram mais mercadorias do que o *informado/registrado*.

Portanto, de acordo com esse primeiro exemplo, *sobraram* mercadorias no estoque, presumindo-se, pelo resultado dessa conta, que foram omitidas entradas nos registro de apuração. Por outro lado, se após realizadas as operações (somadas as entradas com o estoque inicial e subtraídas as saídas) o número de mercadorias em estoque for inferior ao resultado dessa conta (isto é, negativo), então faltam mercadorias em estoque, presumindo-se a omissão de saídas.

Pontua que, a fim de afastar dita presunção, as autoridades fiscais que lavraram o Auto de Infração deveriam comprovar a ocorrência 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. Porém, o que consta no relatório do Auto de Infração é apenas o resultado da conta aritmética entre (i) os estoques iniciais somados (ii) às entradas e subtraídos (iii) às saídas.

Diz que não é, porém, o que acontece no caso concreto. Aduz que cabe à Fiscalização comprovar a ocorrência das omissões de saída (omissões de entrada e de saída, que resultam, em termos práticos para fins de cobrança do imposto, em omissões de saída) para além da contagem do estoque, pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal.

Destaca que o próprio Regulamento do ICMS da Bahia, vigente à época dos fatos, previa ditos *fatos inerentes à atividade comercial*, nos termos aqui livremente empregados, como hipótese de estorno do crédito fiscal, na concepção do inc. V, do art. 100, que descreve.

Após apresentar vários entendimentos conceituais sobre quebras e perdas, inclusive ementas de julgados deste CONSEF, diz que tais variáveis compõem o custo da mercadoria, pois os correspondentes valores de aquisição são repassados ao cliente, quando da formação do preço final de venda (o que é admitido pela própria legislação do IRPJ). Da mesma forma, as quebras e perdas por furto, roubo, inutilização, deterioração, destruição, etc. podem ser entendidas como elemento do custo produtivo, na medida em que os respectivos valores de compra são igualmente repassados ao cliente no preço de venda.

Portanto, diz que a quebra/perdas dos estoques compõe o custo final da mercadoria, o que, inevitavelmente, será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias.

Para que se comprovem os fatos supra narrados, aduz que importa que se periciem os documentos que diz apresentar na presente defesa, 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.

Destaca que a diferença, porém, é que, sobre tais documentos, será possível 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.

Diante do exposto, diz provar que não houve venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, que a diferença entre o estoque registrado e os registros magnéticos correspondem

apenas à quebra dos estoques decorrentes dos motivos supra narrados, e que, dentro desse contexto, há uma margem de normalidade que permite, conforme art. 100 do RICMS/BA, a manutenção dos créditos eventualmente tomados sobre as mercadorias que teriam sido objeto de suposta omissão de saídas.

- Do pedido de Perícia Técnica

Entende a parte autuada pela necessidade de realização de perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas do estoque (vendas ao consumidor final). Diz que os artigos 140 e seguintes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia prevêem a possibilidade de realização da perícia, sendo 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).

Destaca que, conforme já explanado, o Auto de Infração está fundado na omissão de saídas, sendo tal premissa uma conclusão obtida pela Fiscalização ao constatar a divergência no registro dos estoques entre os Livros de Registro de Inventário e o SINTEGRA. Diante disso, o foco da dilação probatória deverá ser, necessariamente, a omissão de saídas.

Aduz que, se o Fisco presume, de um lado, a ocorrência da omissão de saídas, pode o contribuinte, de outro, requerer seja periciado o procedimento de operação de saída de seu estabelecimento. Afinal, se houve uma presunção, por certo que a mesma poderá ser elidida.

Considerando tais premissas, diz que é necessário que seja auferido, caso não se tomem desde já por incontroversas, que é absolutamente impossível a ocorrência de venda de mercadoria sem nota fiscal. Ou seja, venda de mercadoria sem tributação, do que resultará, necessariamente, o reconhecimento da ausência de prejuízo ao Fisco no tocante ao recolhimento do ICMS (obrigação principal, artigo 124, I, do RICMS/BA).

Diante disso, e indicando desde já como assistente técnico representante legal da Lojas Renner S/A, Sr. André de Souza Pacheco, Endereço profissional: Av. Joaquim Porto Villanova, 401 6º andar - Porto Alegre / RS, a ser contatado através de intimação oficial através dos procuradores, vem a Impugnante formular os seguintes quesitos, sem prejuízo da anexação de outros no transcorrer da dilação probatória:

- (i) *Diga o fiscal diligente como a venda (saída) é efetuada, ordinariamente, no caixa do estabelecimento, mormente no tocante ao destaque do ICMS.*
- (ii) *Diga o fiscal diligente sobre como ocorre a devolução de mercadorias sendo tal ponto destacado em virtude da possibilidade de haver, inclusive, extravio do documento fiscal. Responda se há qualquer prejuízo ao Fisco diante de tal procedimento.*
- (iii) *Diga se o procedimento da empresa é padronizado e se os funcionários estão submetidos irrestritamente ao mesmo.*
- (iv) *Diga se as hipóteses levantadas no subitem 2.1 da presente peça podem ou não resultar em divergências no estoque.*
- (v) *Conclua se, das diferenças de estoque, é possível haver omissão de saída com prejuízo ao Fisco no tocante ao recolhimento do ICMS.*
- (vi) *Considerando-se tais pontos, será possível à própria diligência verificar que as alegações trazidas na presente peça encontram ou não guarida nos fatos narrados. Mais: se poderá concluir se, das diferenças de estoque, necessariamente resultará omissão de saída e ausência de recolhimento do ICMS.*

Diante do exposto, requer a Impugnante:

1. Seja recebida a presente impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário lançado através do presente Auto de Infração até decisão final;
2. Seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do art. 145 do Decreto n.º 7.629/99, e conforme os quesitos apresentados, sob acompanhamento do assistente técnico indicado; e

3. Ao fim, seja totalmente desconstituído o crédito tributário estampado no presente Auto de Infração, tendo em vista as razões elencadas na presente peça, ou, sucessivamente, seja:
 - a. 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;
 - b. Em relação à Infração n.º 03, 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);
4. Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos conforme o princípio da verdade real, inclusive juntada de documentos que, devido à extensão de sua reprodução, não puderam ser acostados à peça impugnatória.

Por fim, requer sejam as intimações enviadas exclusivamente para o seguinte endereço, em nome dos procuradores abaixo firmados: “Tozzini, Freire, Teixeira e Silva - Av. Carlos Gomes 222 Opus One 5º andar, CEP 90480-000, Porto Alegre, RS - Telefone 51 3025-2200, Fax 51 3025-2222”.

A Auditora Fiscal apresenta Informação Fiscal, fls. 96/102, aduzindo que empresa, inconformada com o procedimento fiscal, apresenta defesa para impugnação do presente Auto de Infração, cuja única infração trata da cobrança do imposto devido sobre as omissões de saída encontradas no cálculo do estoque, que a seguir discorro:

Diz que no mérito, contribuinte insurge-se quanto à infração de número 01, relacionada à contagem física dos estoques. Em seguida destaca dois trechos extraídos da defesa, por razões de mérito que a seguir destaco

“[...] a omissão de saídas decorrente da diferença na verificação de estoques é mera presunção, ou seja, a existência das mercadorias que teriam ingressado no estoque sem o devido registro não foi provada, mas é apenas presumida pela dought Fiscalização. O Auto de Infração deixa, assim, de estabelecer um nexo de causalidade entre o fato incontroverso (divergência nos estoques) e o fato infracional imputado (omissão de saída)” (fl. 67).

“[...] Tal constatação decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco confrontando os Livros Registro de Inventário, apreendidos pela Fiscalização, e o SINTEGRA (base do lançamento fiscal), do que resultaram diferenças de estoque. Isto é, as diferenças apuradas nada mais indicam do que uma discrepância entre o que foi informado no SINTEGRA e aquilo que foi escriturado no Livro Registro. Ou ainda, entre o que foi contado fisicamente nos estoques do estabelecimento e o que foi movimentado conforme o registro magnético lançado no SINTEGRA” (fl. 67).

Neste contexto, diz que a legislação do ICMS impõe ao contribuinte o dever de escriturar com fidelidade a movimentação de mercadorias que ocorre no estabelecimento, pois tais registros é que possibilitam ao fisco aferir o quanto do imposto é devido em cada período de apuração. São lançamentos necessários para atendimento da obrigação principal que é pagar o imposto.

Também destaca que, escriturar corretamente os livros fiscais - Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário- é de igual forma importante para que o fisco tenha controle sobre as operações de circulação de mercadorias efetuadas pela empresa. Se tais registros não espelham a realidade fática da empresa, só temos a lamentar, pois revela a falta de controle interno sobre o objeto de negócios da mesma (revenda de mercadorias).

Logo diz que é dever do contribuinte fazer a contagem física das mercadorias existentes no último dia de cada exercício fiscal e informá-las discriminadamente (item a item) no Registro de Inventário. Se for detectada alguma diferença por perda, roubo ou deterioração, a própria

legislação já estabelece a forma legal de proceder para baixar tais perdas do estoque. Há, inclusive, um Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP próprio para isso, o 5927. Destaca o RICMS/BA, no seu artigo 312:

"Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar."

De igual forma, diz que todas as entradas e saídas de mercadorias devem ser fielmente escrituradas nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de mercadorias. Não sendo concebível alegar que tais informações não merecem fé ou não espelham a realidade fática da empresa.

Diz que, desde o exercício de 2012, as informações da escrituração dos livros de Entradas, Saídas e Inventário de mercadorias são enviadas ao fisco através do Sistema de Escrituração Fiscal Digital – EFD (RICMS/BA: Art. 247 e 248), bem como as informações das notas fiscais emitidas e recebidas pelo contribuinte estão à disposição do fisco através do Sistema de Nota Fiscal Eletrônica – NFe (RICMS/BA: Art. 82). Chegando digitalmente ao fisco, sem a necessidade de se manusear livros e notas fisicamente para se conhecer a movimentação de mercadorias em cada empresa, como se procedia anteriormente na vigência do Sintegra.

Baseando-se no cruzamento das informações constantes dos Sistemas EFD e NFe e nas normas constantes na legislação do ICMS/BA (mais precisamente a Portaria 445/98) é que o fisco procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em questão.

Voltando aos argumentos da defesa, especificamente em relação ao item II-A - "*Da Presunção da Ocorrência dos Fatos Geradores*" (fls. 66), diz que o impugnante traz um arrazoado onde demonstra ter entendido perfeitamente a metodologia de cálculo utilizada pelo fisco para encontrar as omissões de estoques ora questionadas.

No entanto, diz que se esqueceu de verificar que mesmo o fisco tendo encontrado omissão de saídas e omissão de entradas de diversas mercadorias, somente lançou as omissões de saídas, pois conforme dispõe o artigo 13 da Portaria 445/98, quando o fisco detecta ambas as situações num mesmo exercício ele lança somente as omissões de maior valor monetário, que no presente processo foram as omissões de saídas.

"Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;"

Analisando o caso do exemplo citado pela defesa à folha 68 do processo, assim discorre: "*se a escrituração fiscal indica que houve omissão de saída de 02 gravatas sortidas, e considerando-se que não é admitida a circulação de mercadorias sem a respectiva emissão de documento fiscal, cabe ao contribuinte comprovar quais notas fiscais deixaram de ser computadas no levantamento quantitativo de estoque (entrada e/ou saída). Se tais mercadorias foram roubadas, deterioradas ou perdidas de alguma forma, cabe ao contribuinte também indicar qual a nota fiscal emitida para baixar esse item do estoque e estornar o crédito, uma vez que a legislação do ICMS é clara quanto a essa situação no seu artigo 312, inciso IV, previamente transcrito*".

Adiante, analisa determinado trecho extraído da defesa:

"Por outro lado, no caso das mercadorias em que houve omissão de saída, propriamente dita, tal omissão também é PRESUMIDA, sendo a única explicação encontrada pelo Fisco para

justificar a discrepância de estoques, a qual, aliás, segue sendo o único fato incontroverso nos autos. O ICMS, nesse caso, está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada" (fls. 185 e 186).

Sobre tal entendimento, assim posiciona: *"sabe-se que o valor do ICMS é destacado na nota fiscal, que é posteriormente escriturada no livro Registro de Saídas, e o somatório do imposto devido é lançado no livro Registro de Apuração. Ali, após o confronto de débitos e créditos, encontra-se o valor devido em cada período de apuração"*.

Continua dizendo: *se o contribuinte não emitiu nota fiscal (ou cupom fiscal) para documentar a saída de mercadoria, conseqüentemente não houve lançamento do ICMS correspondente àquela operação no livro Registro de Saídas, nem tal valor foi levado a débito do livro Registro de Apuração. Donde diz que se se pode afirmar, e não presumir, que não houve pagamento do ICMS devido naquela operação"*.

Em suma, diz que o fisco não está a "presumir", tampouco a "projetar", fato gerador de ICMS. O fisco está a comprovar, com base nos dados extraídos da própria escrituração fiscal da empresa, que houve efetiva saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e, conseqüentemente, sem pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

Em outro momento, no item II-B - *"Da Ocorrência de Perdas no Processo de Comercialização"* – assim destaca: *"quanto a quebras de estoque dentro da margem de normalidade (fls. 74), o autuado traz um longo arrazoado sobre o processo de perdas da empresa, citando inúmeras razões para as "perdas de estoque" nas grandes redes varejistas de mercadorias"*.

Associado a esse destaque, a agente Fiscal, destaca outros trechos extraídos da defesa:

"Conforme é de conhecimento amplo, os estoques da empresa comercializadora podem apresentar variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída de suas mercadorias. Tal situação decorre, por exemplo, do extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação"(fl. 74).

"Conforme é o passar do tempo, as lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas seguintes situações:"

- 3. **Troca de mercadorias em qualquer das lojas:** o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da impugnante em todo o Brasil, sem qualquer limitação.*
- 4. **Compra de "packs" (pacotes):** a empresa opera com compra de "packs" (pacotes), que, por sua vez, são verificados e cadastrados no estoque segundo modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal.*
- 5. **Venda de produto sem etiqueta:** inconsistências no estoque que, posteriormente, tem de ser retificadas, decorrentes de venda de produto sem etiqueta.*
- 6. ...*

"Diante dessas e de outras situações, diz que 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" (fls. 80).

Após tais destaques, diz que as afirmações acima soam absurdas para o fisco e ou dissonantes da verdade do mundo fático das empresas, afinal o controle de estoques é feito por espécie de mercadorias, conforme determina a legislação. Diz que não pode o contribuinte adotar "metodologia própria e ou paralela de controle dos estoques" e depois não arcar com os prejuízos dela decorrentes. Assim destaca trecho do Guia Prático da EFD no Registro 0200:

"A identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado (significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco)".

Neste contexto, diz que, se houve saída de mercadorias por perda, roubo ou deterioração, existe a obrigação de emitir nota fiscal para baixar as mercadorias do estoque, bem como

estornar o ICMS creditado quando da entrada das mesmas. A citação ao artigo 312 do RICMS/BA, que cobre o assunto, já foi feita anteriormente nesta Informação Fiscal. Destaca o artigo 83 do RICMS/BA:

"Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:

IX - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais;"

Nesse sentido, aduz que se houve saída de mercadorias sem identificação da espécie de mercadoria ou, como diz o próprio contribuinte "venda de produto sem etiqueta", o fisco somente tem a lamentar novamente. Cita o que diz a Lei 7.014/96:

"Art. 40. Constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 42 desta Lei.

§ 2º A responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

Em outro trecho da defesa, os doutos advogados contradizem toda afirmação acima, levando-nos a deduzir que desconhecem totalmente a finalidade da escrituração fiscal e seus regramentos.

Quanto ao item II C – “Do Pedido de Perícia Técnica”(fls.84), diz que não visualiza a necessidade da mesma, uma vez que a defesa traz somente argumentos desprovidos de realidade material e as questões alegadas dizem muito mais da falta de conhecimento da causa do que de "erros materiais" do lançamento ora em discussão. As supostas dificuldades da empresa em manter o rigoroso controle de seus estoques não a isentam de assumir as penalidades tributárias delas decorrentes.

Da correção efetuada pela fiscalização. Sem demérito dos argumentos trazidos na primeira parte desta Informação Fiscal, diz fazer aqui uma abertura para esclarecimento dos procedimentos adotados pela fiscalização, durante a corrente revisão processual, em relação ao cálculo do estoque do exercício de 2015.

Diz que no exercício de 2015, o inventário final constante da EFD do contribuinte continha uma variação na codificação dos produtos comercializados em relação à codificação usada anteriormente, que era de nove caracteres numéricos. No Inventário Final 2015, os códigos utilizados passam a apresentar os caracteres 1- à esquerda. Essa nova sistemática de codificação ocorreu também durante o exercício, impactando entradas e saídas de algumas mercadorias.

Segundo explicação da própria empresa autuada, diz que a partir de outubro de 2015 foi realizada uma mudança no seu sistema fiscal, ocasionando uma mudança nos códigos dos itens operacionalizados. No novo sistema, adotou-se uma codificação padrão que utiliza os seguintes caracteres para identificação dos itens: “1-“ para produto acabado, “2-“ para matéria prima, e “4-“ material de uso e consumo. Essa codificação é “default” do sistema Mastersaf DW, não podendo ser alterada.

Por outro lado, o Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, que organiza e permite a análise dos dados constantes da escrita fiscal do contribuinte, apresenta um roteiro para cálculo do estoque que agrupa de forma automática os códigos distintos de mercadorias idênticas. Do mesmo modo, permite também o agrupamento de mercadorias com códigos idênticos, muitas vezes separados apenas por um traço, uma barra, ou acrescidos de caracteres à esquerda ou à direita, como no caso em questão.

Entretanto, diz que a situação que se apresentou nas LOJAS RENNER foi a modificação dos códigos dos produtos com a inserção de dois caracteres à esquerda e, em uma quantidade considerável de itens, uma pequena variação na descrição, deixando-a “quase” idêntica, mas não idêntica. Analisando o termo "quase" assim descreve:

"Vejam os exemplos a seguir para maior compreensão dos fatos:"

Código do item

Descrição do item

1-535411164

Short Saia S com zíper na vista Ref 6110228 G

535411164

Short Saia S com zíper na vista Ref 6110228:0

“Depreende-se do exemplo acima tratar-se do mesmo item, não só pelo código cuja diferença é apenas o 1- na frente, como também pela descrição “quase” idêntica da mercadoria.”

Diz que, cada um desses itens, assim discriminados, agrupa-se com uma quantidade razoável de outros itens com descrição idêntica, o que torna impossível para o sistema o subsequente agrupamento automático pelo critério de caracteres coincidentes à direita (no caso, 09) sem cancelar, ou desfazer, o agrupamento automático feito anteriormente, pela descrição idêntica. Uma coisa obrigatoriamente excluiria a outra, visto que a descrição dos produtos em cada codificação apresenta ligeira diferença (“quase” idênticas).

Destaca que, apenas recentemente, fiscalizando outra inscrição da mesma empresa, ao me deparar com valores significativamente altos para o tamanho da loja em comparação com essa em questão, foi que pude perceber que o cálculo do estoque estava superestimando as omissões encontradas pelo simples fato de que o agrupamento não estava sendo feito corretamente.

Dessa forma, pelas razões aqui expostas, fez novo levantamento de estoque para o exercício de 2015 após um ajuste nas descrições dos itens que sofreram alteração quando da nova codificação adotada naquele exercício. Através de um procedimento semelhante a um de/para, foi possível igualar tais descrições para que o agrupamento dos itens “idênticos” fosse feito agora corretamente. Com isso, as omissões de saídas (ainda assim maiores que as de entradas) identificadas no estoque do contribuinte, em 2015, foram em menor montado que aquelas encontradas no primeiro momento da fiscalização e o valor cobrado na infração de número 01 ficou reduzido, conforme demonstrativo de débito que diz anexar.

Finalmente, diz que, não obstante o esforço feito pela fiscalização de realizar tais agrupamentos, há que se ter em mente que essa obrigação, qual seja, de codificar corretamente os produtos comercializados, é primordialmente do contribuinte, conforme determina a nossa legislação. Destaca o artigo 205 do RICMS/BA:

“Art. 205. O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.

§ 1º É vedada a utilização, em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço.

§ 2º No caso de alteração do código, o contribuinte deverá anotar no RUDFTO a datada alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço.”

Ante o exposto, efetuou novo cálculo do estoque do exercício 2015, ficando o valor total da infração 01 (04.05.02) reduzido em R\$169.119,62. Dessa forma, diz que o novo valor cobrado passa a ser de R\$ 987.067,94, conforme demonstrativo de débito à fl.134 dos autos. Diz, também, anexar os relatórios auxiliares originados pelo sistema, cuja cópia integral consta às fls. 134/143 e CD/Mídia à fl.144, que diz acompanhar a Informação Fiscal.

Por fim, todas as alegações apresentadas pelo Contribuinte foram devidamente analisadas e respondidas, não havendo nada mais a acrescentar ao presente processo.

Voltando aos autos às fls. 150/157, para manifestar sobre a Informação Fiscal retro citada, assim discorre:

Antes de se passar à análise pormenorizadas das posições da d. agente Fiscal, diz que mister informar que, desde a lavratura do primeiro auto de lançamento de ICMS e multa decorrentes das mesmas infrações imputadas (omissão no registro de entrada ou saída de mercadorias),

em outubro de 2011, a SEFAZ/Ba já lavrou nada menos do que onze autos de infração relativos à mesma matéria, sobre estabelecimentos e períodos diferentes.

Dos onze débitos - que importam na soma atualizada, na data da manifestação, de R\$12.468.186,09 – diz que quatro já se encontram em sede de execução fiscal, permanecendo os demais, como o presente, em discussão perante o CONSEF.

Assevera que, em duas das execuções fiscais ajuizadas (nºs 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-90.2014.8.05.0001, em tramite perante a 9ª e 11ª Varas de Fazenda Publica de Salvador), na qualidade de autora de embargos às referidas execuções fiscais, requereu a produção de prova pericial contábil.

Destaca que a perícia foi realizada e foi conclusiva no sentido de que não apenas a movimentação escritural do estoque (Livros de registro de Inventário) mas também quebras de estoque – perdas, furtos, roubos, vendas sem etiquetas, troca de mercadorias, devoluções, entre outros fatores externos – são responsáveis por dar números finais ao controle de estoque, ao final do exercício.

Momento seguinte, após destacar os pontos observados pela perícia, aduz que não apenas os elementos utilizados pela Fiscalização no levantamento quantitativo de estoques impactam no volume do estoque final, mas também, as mencionadas quebras de estoque, as quais ocasionam o desequilíbrio aritmético na conta formulada pela Fiscalização.

Por sua vez, no tocante às reduções promovidas pela d. agente Fiscal em sede de Informação Fiscal, diz ter nada a responder.

Diante de tais esclarecimentos, pugna pela improcedência do Auto de Infração para desconstituição da infração atinente à suposta omissão de registro de entradas, bem como requer o acostamento, aos autos do processo administrativo, do laudo pericial em anexo.

A d. agente Fiscal, voltando aos autos às fls. 231/232 dos autos, diz que defendente intimado a tomar conhecimento da Informação Fiscal, manifestou-se às folhas 150/227 do presente processo. Observa que, da única infração lançada, prossegue fazendo defesa integral pelos mesmos argumentos da Impugnação apresentada anteriormente.

Destaca que, conforme já contra argumentado na Informação Fiscal (fls. 124/125), a “quebra de estoque” por perdas, furtos, roubos, vendas sem etiqueta, trocas de mercadorias, etc, é fato admitido pela legislação. Entretanto, o contribuinte não adota a solução indicada por essa mesma legislação, que é a emissão de nota fiscal para baixa do estoque e estorno do respectivo crédito utilizado na entrada. Destaca o art. 312 do RICMS/BA, que reproduzo abaixo:

"Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

...

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar."

Dessa forma, assevera que, como não trouxe fato novo ou prova documental que possam modificar os lançamentos efetuados, e todos os argumentos anteriores já foram devidamente esclarecidos, nada mais há a acrescentar e reafirma a legitimidade do crédito lançado.

VOTO

Preliminarmente, verifico presentes, no Processo Administrativo Fiscal em tela, os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos fiscais reclamados consoantes os levantamentos e documentos acostados aos autos, estando o lançamento de ofício de acordo com o estabelecido nos termos dos artigos 39, RPAF/BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e 142 do CTN (Código Tributário Nacional).

Por outro lado, observo que o defendente pede que seja determinada a realização de perícia técnica, a fim de que seja verificada a veracidade dos seus argumentos atinentes ao seu controle de saídas decorrentes de “*quebra*”, “*perdas*”, “*furtos*”, “*roubos*”, “*vendas sem etiqueta*”, “*trocas de mercadorias*”, entre outros; sem acostar aos autos qualquer documentação fiscal ou mesmo gerencial que possa ensejar sua verificação, exceto quanto a afirmar de que as omissões objeto da autuação são resultado da não observância, na ação fiscal, dessas saídas.

Neste ponto especificamente, destaco as disposições da alínea “b”, do art. 147, inciso I, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, em que orienta o indeferimento do pedido de diligência / perícia quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não o fez. Isto posto, não constatando qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, entendo que a lide está apta ao seu deslinde.

O presente Auto de Infração reclama crédito tributário no valor total de R\$1.156.187,56, relativo a falta de recolhimento de ICMS, por omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem respectiva escrituração nos livros fiscais competentes, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme os Anexos I, II e III de fls. 25/57, cujo inteiro teor encontra-se no CD/Mídia de fl.58, relativo aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015, com enquadramento no artigo 2º, inc. I; art. 23-B da Lei 7.014/96, c/c art. 83, inc. I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria nº 445/98.

Em seus argumentos defensivos, o sujeito passivo não discute a forma como foi efetuado o levantamento quantitativo de estoque, nem tampouco o preço médio aplicado para apurar a base de cálculo do imposto; porém se insurge quanto aos números levantados que indicam um volume de saídas de mercadorias nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 superiores ao volume de entradas efetivas omitidas, que, por conta dessa diferença, diz presumir uma omissão de operações de saídas tributáveis, como apuração de imposto nos valores históricos de R\$97.414,30, R\$428.625,93, R\$228.732,06 e R\$401.415,27, respectivamente.

Alega o defendente que não houve omissão, pois, além das mercadorias ditas como omissas, decorrentes da diferença na verificação de estoque ser mera presunção, diz que a discrepância no estoque, obtida do cotejo entre o valor encontrado no levantamento e o registrado no livro fiscal, pode ocorrer de outros fatos, como saídas decorrentes de “*quebra*”, “*perdas*”, “*furtos*”, “*roubos*”, “*vendas sem etiqueta*”, “*trocas de mercadorias*”, que não a mera saída da mercadoria sem escrituração, emissão de documento fiscal e destaque e recolhimento do ICMS.

Sobre a consideração da defesa de que a omissão apurada são presunções, não me apresenta assertivo. A omissão apurada decorre do confronto entre a contagem procedida pela d. agente Fiscal, na ação fiscalizadora, e os números registrados nos documentos fiscais, relativo a movimentação das variáveis de quantidades que afetaram a apuração do imposto no período - (ENT) entrada de mercadorias, (EI) estoque inicial, (SAÍDAS) saída de mercadorias, (EF) estoque final - todas obtidas da (EFD) Escrituração Fiscal Digital, constante da base de dados da SEFAZ, enviada pelo próprio defendente em conformidade com os art. 247 e 248, do RICMS/BA. Portanto não se trata de presunção.

Como destacou a d. agente Fiscal em sede de informação fiscal, baseando-se no cruzamento das informações constantes dos Sistemas (EFD) Escrituração Fiscal Digital, (NFe) Nota Fiscal Eletrônica e nas normas constantes na legislação do ICMS/BA, mais precisamente a Portaria nº 445/98 procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em questão, apurando a omissão de saídas caracterizada na autuação objeto em análise.

Seguindo a mesma dinâmica da defesa, tomemos o exemplo do produto Código 500892674 - PERFUME AZZARO POUR HOMME EDT 100 ML (fl. 34), considerando as seguintes variáveis de quantidades: (ENT) entrada de mercadorias, (EI) estoque inicial, (SAÍDAS) saída de mercadorias, (EF) estoque final; todos obtidos dos Sistemas (EFD) Escrituração Fiscal Digital e (NFe) Nota Fiscal Eletrônica. Veja-se na planilha abaixo:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	UN	ENT	EI	SAÍDAS	EF	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO
			1	2	3	4	$5=1+2-3-4>0$	6	$7=5 \times 6$
500892674	PERFUME AZZARO POUR HOMME EDT 100 ML	PC	56	2	49	6	+ 3	294,73	884,19

Analisando o quadro acima, em relação ao produto, PERFUME AZZARO POUR HOMME EDT 100ML, que faz parte integrante do "*Quadro - Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista Geral*" à fl. 34 dos autos, entraram 56 unidades, num estoque onde já havia 2, totalizando 58. Saíram 49, sobrando, teoricamente, 9 unidades. O estoque final, porém, informa somente 6, razão pela qual 3 unidades teriam sido vendidas sem escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de saída.

Já no caso do produto Código 500891014 - PERFUME FLOWER BY KENZO EDP 30 ML, têm-se:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	UN	ENT	EI	SAÍDAS	EF	OMISSÃO ENTRADA	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO
			1	2	3	4	$5=1+2-3-4>0$	6	$7=5 \times 6$
500891014	PERFUME FLOWER BY KENZO EDP 30 ML	PC	1	31	22	11	- 1	70,07	70,07

Analisando o quadro acima, em relação ao produto, PERFUME FLOWER BY KENZO EDP 30 ML, que faz parte integrante do "*Quadro - Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista Geral*" à fl. 33 dos autos, entrou 1 unidade, num estoque onde já havia 31, totalizando 32. Saíram 22, sobrando, teoricamente, 10 unidades. O estoque final, porém, informa um saldo de 11 unidades, razão pela qual 1 unidade teria entrado sem a escrituração e nota fiscal, caracterizando omissão de entrada.

Isto posto, se o volume de entradas (ENT) mais o volume de estoque inicial (EI) formar um montante maior que o volume de saídas (SAÍDAS), caracteriza-se uma omissão de saídas, é o caso do produto do PERFUME AZZARO POUR HOMME EDT 100 ML; caso contrário, se o volume de entradas (ENT) mais o volume de estoque inicial (EI) formar um montante menor que o volume de saídas (SAÍDAS), caracteriza-se uma omissão de entradas, é o caso do produto PERFUME FLOWER BY KENZO EDP 30 ML.

Em ambos os casos a legislação prevê a ocorrência de fato gerador, com incidência do ICMS. Entretanto, nessa situação a legislação determina que seja cobrado o imposto sobre o valor de maior expressão monetária, no caso específico o volume de omissões de saídas, como tal assim procedeu assertivamente a d. agente Fiscal ao cobrar o imposto apenas das omissões de saídas, amparada nas disposições do art. 13, inciso I, da Portaria nº 445 de 10/08/1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, que é objeto em análise.

Seguindo essa dinâmica, sobre as omissões de saídas apuradas no levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria, é aplicado o preço unitário de saída e a alíquota devida em relação a cada item de mercadoria em se levantou a omissão de saídas, conforme os demonstrativos às fls. 25/57 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl.58, cujos débitos apurados, em cada um dos exercícios lançados, na caracterização da autuação à fl. 1 dos autos, pode ser observados em relação ao ano de 2012 o valor de R\$97.414,30 (fl. 42), ano 2013 o valor de R\$428.625,93 (fl. 44), ano 2014 o valor de R\$228.732,06 e o ano de 2015 o valor de R\$401.415,27 (fl.48), alterado, em sede de Informação Fiscal, para o valor de R\$232.295,65 (fl. 140), totalizando um montante de débito total apurado no valor de R\$987.067,94.

Sobre as considerações da defesa de que a fiscalização não considerou no levantamento as saídas do estoque por “perdas”, “furtos”, “roubos”, “vendas sem etiqueta”, “trocas de mercadorias”, etc.; inclusive acostando aos autos às fls. 158/227, laudo pericial, emitido por Perito do Juízo, em relação a execuções fiscais ajuizadas, pela própria defendente, de nºs 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-90.2014.8.05.0001, em tramite perante a 9ª e 11ª Varas de Fazenda Pública deste Estado, decorrente de matéria, que diz ser semelhante ao objeto do presente Auto de Infração em análise, entendo que este argumento não pode ser acolhido.

Vejo que este argumento não pode ser acolhido, tendo em vista que o Contribuinte Autuado não apresentou notas fiscais emitidas a título de ajuste por “furtos”, “roubos”, “vendas sem etiqueta”, “trocas de mercadorias”, etc. que deixaram de ser consideradas no levantamento. O simples argumento desacompanhado de prova material é insuficiente para afastar a autuação.

Aliás, sobre o laudo pericial emitido pelo Perito do Juízo, vê-se às fls. 168/169, que, ao ser inquirido pelo embargante, no caso específico o próprio Contribuinte Autuado, em relação a quantidade de mercadorias objeto de furto/roubos, troca de mercadoria, etc, este assim posicionou: “*Prejudicado. Não dispomos de elementos suficientes para identificar separadamente estas operações*”. A mesma resposta foi dada pelo Perito do Juízo em relação ao outro laudo pericial trazidos aos autos na sentada de julgamento.

Na realidade, desde a Informação Fiscal, a d. agente Fiscal destaca que tais variáveis devem ser consideradas no levantamento fiscal, entretanto o sujeito passivo não adota as providencias determinadas na legislação pertinente, para usufruir de tal direito, que é a emissão de nota fiscal para baixa do estoque e estorno do respectivo crédito utilizado na entrada, como assim dispõe o art. 312 do RICMS/BA, que reproduzo abaixo:

"Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

...

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar."

Há de se destacar que o levantamento quantitativo de estoque por espécie 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, bem assim as movimentações de entradas e saídas de mercadorias, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. É o que se observa dos demonstrativos constantes das fls. 25/57 dos autos, cujo o inteiro teor desses arquivos, entre outros necessários à fundamentação da autuação, estão postos no CD/Mídia de fl.58.

Sabe-se também que a apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de procedimento fiscal requer cuidados na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento. Como tal, os demonstrativos resultantes da ação fiscal acostados aos autos indicam todo esse cuidado, onde se pode observar claramente as omissões indicadas em cada item de mercadoria, objeto da autuação.

Não obstante toda essa preocupação, vê-se que a d. agente Fiscal, quando do desenvolvimento da Informação Fiscal identificou erros no levantamento quantitativo de estoque em relação ao exercício de 2015. Tais erros provocados por informações disponibilizadas pelo autuado fora das especificações que determina a legislação à época da ocorrência dos fatos. Isso em relação a mudança de codificação dos produtos, com a inserção de dois caracteres à esquerda e, em quantidades considerável de itens, além de uma pequena variação na descrição.

Após analisar as mudanças promovidas pela autuante, na sua escrituração fiscal digital (EFD), e efetuadas os ajustes devidos, o d. agente fiscal diz ter desenvolvido novo procedimento fiscal em relação a rotina de apuração do levantamento quantitativo de estoque, referente ao exercício de 2015, conforme os demonstrativo às fls. 135/143 dos autos e CD/Mídia à fl. 144, com isso identificou omissões de saídas ainda maiores que as de entradas, porém em montante menor que aqueles encontrados no primeiro momento da fiscalização, reduzindo o imposto cobrado por omissão de saídas do valor de R\$401.415,27 (fl. 48), para o valor de R\$232.295,65 (fl. 140). Dado ciência ao Contribuinte Autuado, este assim posicionou à fl.157 dos autos: “*no tocante à redução, nada a responder*”.

Quanto a pretensão de que as intimações sejam enviadas para o endereço, em nome dos procuradores localizado no endereço que indicou, não existe nenhum óbice em acatar o pedido, no entanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do RPAF, e, em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor revisado pelo autuante em sua informação fiscal, ou seja, R\$987.067,94.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0002/17-6** lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$987.067,94**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, incisos III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº **13.537/11**, com efeitos a partir de **20/12/11**.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de Setembro de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA