

**PROCESSO** - A. I. Nº 279465.0002/17-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LOJAS RENNER S.A..  
**RECORRIDOS** - LOJAS RENNER S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0176-04/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/05/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0084-12/18

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Temos em análise os Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2017 para cobrar ICMS no valor de R\$1.156.187,56, e multa de 100%, em decorrência do cometimento 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.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, após as seguintes considerações:

### 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 / pericia 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 quantos 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=5x6
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=5x6
500891014	PERFUME FLOWER BY KENZO EDP 30 ML	PC	1	31	22	11	- 1	70,07	70,07

*Analizando 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 (SAIDAS), 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 (SAIDAS), 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.*

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 263/277, tecendo um breve relato sobre os fatos, tempestividade do Recurso e competência recursal, e basicamente repetindo suas alegações iniciais.

Aduz que o primeiro ponto a ser esclarecido é o de que o lançamento tributário constitui-se em uma presunção de que a empresa teria efetuado saída de mercadorias sem cupom fiscal. e que em nenhum momento a fiscalização demonstrou fato certo no sentido de que a empresa teria efetuado uma venda sem nota fiscal, em data e local determinado, etc. Ainda assim, todavia, a fiscalização lançou o crédito tributário por “falta do recolhimento do imposto”, o que decorre da presumida venda sem nota fiscal e, portanto, sem destaque e recolhimento (lançamento a débito) do respectivo ICMS.

Esclarece que o comparecimento presencial de qualquer pessoa a um dos estabelecimentos da Lojas Renner S/A provará, sem maiores esforços, que a venda sem emissão de cupom fiscal é impossível. O estabelecimento autuado, situado inclusive dentro de shopping center, enquadra-se dentro desse padrão de segurança, não restando dúvidas de que o desaparecimento de uma peça de roupa constituiria um ato ilícito sob ponto de vista criminal, e excepcional sob ponto de vista operacional e contábil para a empresa.

Afirma que, estabelecida a distinção entre a acusação de omissão de saída e a presunção de omissão de saída, conclui-se que, como qualquer presunção, essa também pode ser elidida, desde que apresente o acusado, prova (i) de que não efetua venda de mercadorias, no estabelecimento autuado, sem nota fiscal, e (ii) de que as diferenças apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque estão dentro de uma margem razoável de perdas, no contexto do setor varejista de vestuário.

Assim, a venda sem cupom fiscal resta apenas presumida, e não provada, na mesma linha da infração imputada; presume-se, conseqüentemente, que a empresa não teria recolhido um ICMS cujo fato gerador é apenas presumido. Ora, o ordinário se presume, o extraordinário se prova. É consagrado o princípio da razoabilidade como um postulado orientador da aplicação de determinadas normas, sendo que a razoabilidade encontra guarida constitucional.

Frisa 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. O princípio da razoabilidade está, portanto, afastando a existência de infração tributária por ausência de recolhimento de ICMS, quando, nas condições aqui obtidas, for constatada a mera divergência entre estoques (Livro e SINTEGRA).

Reforçado, assim, o estabelecimento da distinção entre acusação e presunção, mister sejam demonstrados os elementos capazes de afastar essa presunção e anular a autuação fiscal.

Em relação da ocorrência de quebras de estoque consideradas normais – ou, dentro de uma margem de normalidade – por estabelecimentos varejistas, tece as seguintes considerações:

Entende que o levantamento quantitativo de estoques 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.

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.

Nesta toada, afirma que exista uma diferença entre os fatos reais daqueles presumidos pelo resultado da conta aritmética feita pela fiscalização estadual. Como se percebe da própria previsão do RICMS, na atividade de comercialização de mercadorias é possível que, ao controle de estoques, ocorram às chamadas quebras de estoque, sendo essa expressão corriqueira à atividade comercial, gerando, por certo, os respectivos efeitos para fins tributários.

Informa que, no caso das empresas do ramo de vestuário, os furtos em loja representam uma grande parcela das Quebras de Estoque, com notável destaque para grandes lojas como são os estabelecimentos das Lojas Renner em todo Brasil. A presença de seguranças nas portas e detectores de etiqueta eletrônica, além de câmeras nos caixas e nas araras, são ofendículas necessárias ao controle do estoque que está depositado em loja, por exemplo.

Para tal, Internamente, a empresa também possui controles de estoque de modo a evitar esse tipo de quebra. Veja-se que é inegável, na ótica do antigo RICMS baiano, que o crédito deva ser estornado nas situações tipificadas no art. 100. Afinal, aplicando-se o entendimento do art. 100 do RICMS da Bahia, tem-se que o contribuinte que sofrer a quebra de estoque baseada no furto de mercadorias deve estornar ou anular o crédito fiscal, o que, data vênua, configura um caso diferente do que ora se tem em liça.

Aduz que: as lojas **ajustam seus estoques** para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas seguintes situações:

1. **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.
2. **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.
3. **Venda de produto sem etiqueta:** inconsistências no estoque que, posteriormente, tem de ser retificadas, decorrentes de venda de produto sem etiqueta (cliente escolhe a mercadoria e, no momento da compra, o funcionário da loja percebe que o produto teve a etiqueta extraviada). O funcionário faz a venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo. Assim, em que pese o

cliente tenha adquirido camiseta cinza, tamanho “p”, o sistema, na venda, baixou do estoque camiseta vermelha, tamanho “g” (cuja etiqueta foi utilizada para a efetivação da venda). Por conceito, é situação impossível, já que não há como se conceber que, em estoque, a empresa tenha “-2” camisetas...

4. **Agrupamento de itens por parte da fiscalização:** aprofundando-se o exemplo supra, veja-se que, se a referida camiseta vermelha, tamanho “g”, era a última do estoque, com a venda efetuada (em razão da venda da camiseta cinza), o estoque ficou zerado. Assim, se, em seguida, a camiseta vermelha “g” for vendida, o estoque ficará negativo, sem que tenha havido uma omissão de saída em relação a tal item, já que tanto a camiseta cinza quanto a vermelha foram vendidas mediante a emissão de Nota Fiscal e com pagamento de tributo. Também não se poderá dizer que houve omissão de entrada em relação à camiseta cinza. Sendo assim, poderá haver inconsistências no relatório fiscal, onde o mesmo refere que agrupou códigos do mesmo item, sendo possível evidenciar que dentre as camisetas, por exemplo, haveria calças ou outros produtos diferentes, utilizados na venda.

Desta forma, 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.

Sustenta que diante do exposto, prova-se 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.

Informa que, o art. 100, Inc. V do RICMS não foi mencionado pela autuação fiscal, mas ele carrega o conteúdo que sustenta o argumento de defesa do contribuinte: o fato de que o estorno de crédito é obrigatório apenas para os casos em que ocorrer quebra anormal de estoque.

Para defender sua tese transcreve excertos de decisões de Tribunais Pátrios.

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

Entende 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. 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.

Frisa 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. Veja-se, nesse sentido, que a parte ora Embargante postulou no processo administrativo a realização de uma perícia técnica com a finalidade de identificar e quantificar as perdas estoque do estabelecimento autuado, com base no art. 142 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia.

Para tal, esse ponto deve ser sanado na via recursal, 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.

Informa que desde a lavratura do primeiro auto de lançamento de ICMS e multa decorrentes das mesmas infrações ora 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, nesta data, de R\$ 12.468.186,09 -, quatro já se encontram em sede de execução fiscal, permanecendo os demais, como o presente, em discussão perante o CONSEF.

Pois bem, em duas das execuções fiscais ajuizadas (n.ºs 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-89.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 9ª e 11ª Varas de Fazenda Pública de Salvador), a Autuada, na qualidade de autora de embargos às referidas execuções fiscais, requereu a produção de prova pericial contábil.

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 etiqueta, troca de mercadorias, devoluções, entre outros fatores externos – são responsáveis por dar números finais ao controle de estoque, ao final do exercício.

Assim, *“firmando-se os estoques inicial e final de determinado ano, as movimentações dos livros fiscais de registro de entradas e saídas deve, na teoria, segundo a fiscalização, refletir os números inicial e final, de modo que essa fórmula aritmética, cujos fatores são estoques inicial e final, e entradas e saídas, deve ser equivalente, ou seja, não deve, na teoria, apresentar diferenças. Tais diferenças, porém, não podem ser ignoradas. Segundo o perito do juízo atuante no processo de embargos à execução fiscal n.º 0335044-04.2014.8.05.0001, junto à 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, tais diferenças são chamadas de “desequilíbrio aritmético”, nome que bem sintetiza o único fato realmente comprovado pelo levantamento quantitativo de estoques realizado pela douda fiscalização neste e naquele processo: o de haver diferenças numéricas entre o estoque inicial, as entradas e as saídas, em relação ao estoque final.”*

Afirma que *“na perícia, o douto perito do juízo ainda concluiu que os livros fiscais de registro de entradas e saídas, na qualidade de documento fiscal a refletir o número de entradas e saídas a partir da efetiva emissão de documentos fiscais (cupons fiscais ao consumidor final), não são o único fator a conferir números finais ao estoque apurado ao final do exercício. Diferentemente, as quebras de estoque também impactam no valor do estoque final.”*

Assim, *ao trazer um elemento extra à fórmula aritmética sugerida pela douda fiscalização tanto neste quanto naquele processo, o perito do juízo conclui que, de fato, os números tendem a ser divergentes entre o estoque inicial e o estoque final, já consideradas as entradas e saídas ocorridas durante os 364 dias de movimentação de mercadorias do estabelecimento.*

Nesta toada, tendo o perito do juízo assentado que a quebra de estoque é um elemento integrante do cálculo aritmético, e, considerando que a douda fiscalização deixa de fazê-lo, então, questiona-se: há prova acerca ou da entrada não escriturada ou da saída sem cupom fiscal?

Aduz que, As diferenças apuradas pela fiscalização, isto é, aquelas decorrentes da comparação entre estoque inicial/entradas/saídas e estoque final, não são objeto de documentação durante o ano porque não são percebidas; a ciência do fato ocorre apenas e tão somente a partir de dois momentos: no levantamento de estoque final ocorrido após o término do exercício em preparação ao balanço patrimonial, ou através da lavratura de auto de infração. Assim, não é possível que ocorra uma quebra de estoque e a empresa deixe de emitir o respectivo documento fiscal (ou, se isso ocorre, que seja, então objeto de autuação por descumprimento de obrigação acessória ou mesmo principal, caso não tenha estornado o crédito do ICMS).

Diz que, é por tal razão que se aduz, já na exordial, que o fato imputado à empresa é presumido. Não há prova, respondendo-se à pergunta anterior, de que uma mercadoria tenha ingressado no estoque da empresa sem escrituração da nota. A imputação da conduta descrita no auto de infração só faria sentido se, a partir dos livros fiscais (os quais são corretos), nenhum outro

elemento pudesse impactar na contagem do estoque final, o que, conforme o laudo pericial em referência é impossível.

Afirma que o perito concluiu que o RICMS/BA não possui objetividade quanto à definição do que (ou quanto) corresponde a uma quebra considerada “normal”. Por isso, o perito juntou ao laudo estudos sobre o mercado varejista que apontam ser normal, para esse setor, uma quebra de estoques de até 2,62% sobre a receita líquida de vendas.

Concluiu o perito, ao final do laudo, que a quebra de estoques periciada no processo está dentro dessa margem de normalidade, ou seja, são normais. Sendo normais, não se aplicaria a obrigação de estorno, bem como se afastaria a presunção de omissão na escrituração de entradas e saídas – esse sim, objeto do processo.

Por fim requer que:

- Seja recebido o presente recurso voluntário, por tempestivo, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário até decisão final;
- Ao fim, seja provido para desconstituição do crédito tributário estampado no Auto de Infração, tendo em vista as razões elencadas na presente peça.

Em mesa o representante legal da Recorrente colacionou ao PAF memorial explicativo e cópias de decisões em outros processos da empresa, processo na 9ª Vara n. 0333983-74.2015.8.05.0001 e da 11ª n. 0335044-04.2014.8.05.0001.

## VOTO

Mesmo não sendo argüidas questões de específicas de nulidade, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos.

Compulsando os autos, percebo que as imputações estão claras, as bases de cálculo foram determinadas conforme a metodologia prevista em lei foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

No que tange a perícia requerida, consoante o entendimento dos julgadores de piso, também a indefiro com base no artigo 147, II, ‘b’, do RPAF, já que se vislumbra desnecessária em vistas das provas e documentos produzidos e anexados aos autos.

Ademais, a auditoria de estoques coleta elementos da escrita fiscal do contribuinte como o estoque inicial, o estoque final, todas as entradas e todas as saídas do período fiscalizado. São contabilizados todos os registros e documentos fiscais do Sujeito Passivo. Assim, se há perdas, furtos ou roubos, mas o sujeito passivo não as contabiliza corretamente, com a emissão de documentos fiscais pertinentes, não há como comprová-los, restando inócua a realização de perícia ou diligência.

Desse modo, indeferida a perícia solicitada.

Preliminares afastadas e não acolhidas.

Quanto ao Recurso de Ofício interposto pela 4ª JF, face à desoneração de parte dos valores exigidos em decorrência de parte da infração 01, referente ao exercício de 2015.

Verifico nos fólios processuais que em sua Informação Fiscal (fls.131/132), a autuante relata que no inventário final do exercício de 2015, os códigos utilizados pela Recorrente passam a apresentar os caracteres 1- à esquerda. Sendo que essa nova sistemática de codificação ocorreu também durante o exercício, impactando entradas e saídas de algumas mercadorias.

Informa ainda que: *Segundo explicação da própria empresa, 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. Conforme exemplo abaixo:*

<i>Código do item</i>	<i>Descrição do item</i>
<i>1-535411164</i>	<i>Short Saia S com zíper na vista Ref 6110228 G</i>
<i>535411164</i>	<i>Short Saia S com zíper na vista Ref 6110228:0</i>

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.

Após analisar as mudanças promovidas pela Recorrente, na sua escrituração fiscal digital (EFD), e efetuadas os ajustes devidos, a autuante apresenta novo demonstrativo às fls. 135/143 dos autos e CD/Mídia à fl. 144, identificando 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).

Verifico que foi dada ciência a Recorrente (Fls. 147/148), e à fl.157 dos autos, ela assim se posicionou: “*no tocante à redução, nada a responder*”.

Assim, com base no acima exposto me filio à decisão pela manutenção parcial das infrações 1 e voto pelo Não Provedimento do Recurso de Ofício.

Passo a análise do Recurso Voluntário.

No mérito, constato que, na infração 1, foi lançado o ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis normalmente, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Inicialmente, verifico na análise da tese recursal que a Recorrente, em nenhum momento, 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.

Toda a argumentação da recorrente baseou-se na premissa de que teria havido presunção, como se o imposto estivesse sendo exigido na entrada das mercadorias, o que não é o caso. Conforme os demonstrativos anexados aos autos (fls. 26 a 57), constante da mídia - CD anexo a (fl. 58) e a própria descrição da acusação, resta patente que a fiscalização apurou diferenças de saídas em valor superior à diferença de entradas e, nesta hipótese, a legislação determina que seja exigido o ICMS em relação à diferença de maior expressão monetária (no caso, a das saídas). Tendo sido apurada omissão real de operações de saídas de mercadorias normalmente tributáveis, não há que se falar em presunção, restando afastadas as alegações recursais a respeito.

Constato que não houve apontamento objetivo ou específico de qualquer erro na apuração do quantitativo de estoque capaz de ensejar dúvida quanto aos demonstrativos erigidos da fiscalização, com base na escrita fiscal do próprio Contribuinte.

Ademais, é genérica a afirmação de que houve perdas relacionadas ao estoque sem, contudo, demonstrá-las conforme determina a legislação, ou seja, segundo os critérios estabelecidos no RICMS-BA então vigente para assim legitimar, de forma contábil e fiscal, as perdas, furtos, roubos e demais casos supostamente ocorridos.

Em sua Informação Fiscal, a autuante destaca que: *tais variáveis devem ser consideradas no levantamento fiscal, entretanto o sujeito passivo não adota as providências 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 reproduzido 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."*

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 do contribuinte.

Vale ressaltar que a auditoria de estoques está prevista no artigo 23-B, da Lei 7.014/96, 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 assentado 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 infração 1 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 de operações de saídas de mercadorias tributáveis, que representou o maior valor monetário.

O contribuinte ainda tentou demonstrar que não houve prejuízo ao Erário, porque as perdas, extravios, furtos e quebras teriam sido 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.

Em relação aos laudos periciais acostados ao presente PAF as fls. 158/227, emitido por Perito do Juízo, em relação a execuções fiscais ajuizadas, pela própria Recorrente, 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, me filio à decisão de piso e entendo que este argumento não pode ser acolhido.

Como bem assinalado na decisão de primeiro grau, 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 à quantidade de mercadorias objeto de (i) furto ou roubo, (ii)

troca mediante devolução de produto, (iii) vendido em regime de Kit e (iv) transferido entre estoques de outras lojas, além do Centro de Distribuição? Informar a quantidade em valor e em numero de peças, este assim posicionou: “*Prejudicado. Não dispomos de elementos suficientes para identificar separadamente estas operações*”.

Desta forma julgo subsistente a parte remanescente da infração 1.

Destarte, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, mantendo a Decisão de Piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0002/17-6**, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$987.067,94**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2018.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS