

A. I. N° - 279465.0004/17-9  
AUTUADO - LOJAS RENNER S.A.  
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAUJO D OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06/08/2018

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0105-03/18

**EMENTA: ICMS.** 1. ALIQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração não contestada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. Contribuinte não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. **b)** MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração não contestada. 4. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração não elidida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada. Infração não contestada. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 28/06/2017, exige crédito tributário no valor de R\$648.977,96, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 - 03.02.02.** Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de junho de 2012 a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$35.702,02, acrescido da multa de 60%;

**Infração 02 - 04.05.02.** - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2012, 2013 e 2014. Exigido o valor de R\$398.278,89, acrescido da multa de 100%;

**Infração 03 - 07.01.02.** Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de junho, agosto e dezembro de 2012, janeiro, abril, maio, agosto a outubro e dezembro de 2013, fevereiro a abril, julho, agosto, outubro e dezembro de 2014, janeiro, março e abril, agosto, outubro e dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$94.730,75, acrescido da multa de 60%;

**Infração 04 - 07.01.03.** Multa percentual de 60% sobre a parcela do ICMS que deveria ter sido paga por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa as mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente, nos meses de junho e outubro a dezembro de 2012, janeiro, abril, junho, julho e dezembro de 2013, janeiro, abril a junho e agosto a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$2.689,29, acrescido da multa de 60%;

**Infração 05 - 07.15.05.** Multa percentual de 60% sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente, nos meses de agosto e setembro de 2013, julho de 2014 e agosto de 2015. Exigido o valor de R\$112.715,09;

**Infração 06 - 16.01.01.** Entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho de 2012 a dezembro de 2015. Exigida a multa no valor de R\$4.861,92, resultante da aplicação do percentual de 1% sobre o valor das mercadorias não registradas.

O Autuado impugna o lançamento, fls. 184 a 218, alinhando os argumentos a seguir resumidos.

Informa, de início, que as infrações nºs 01, 04 e 06 não serão objeto da presente impugnação. Observa que já está providenciando o pagamento dessas infrações, conforme faz prova as guias anexas e que, oportunamente, serão juntados aos autos os comprovantes de pagamento correspondentes.

Destaca que as infrações nºs 02, 03 e 05 serão devidamente impugnadas.

Quanto à infração nº 02, lembra que esta decorre do chamado “levantamento quantitativo de estoques, por espécie, em regime fechado” - procedimento típico da fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia que apura diferenças numéricas no estoque de mercadorias do estabelecimento.

Esclarece que efetua a contagem dos estoques físicos de mercadorias anualmente, por ocasião da elaboração do balanço patrimonial. Por isso, diz haver dois valores de referência: o estoque inicial e o estoque final, os quais são registrados anualmente no livro de registro de inventário.

Explica que ao longo do ano, porém, compras, vendas, devoluções, etc., são realizadas e ocasionam a movimentação desse estoque, sendo que tais movimentações são documentadas sob notas ou cupons fiscais diariamente, os quais são registrados mensalmente nos livros de registro de entrada e de saída.

Afirma que a inconsistência encontrada pela Fiscalização surge da comparação entre os livros de registro de entradas e saídas, os quais são registrados pela própria empresa e refletem a movimentação documentada, como dito, pelas notas e cupons fiscais; e os números de estoques inicial e final constantes do livro de registro de inventário.

Em resumo, relata que na visão do Fisco, o valor do estoque final deve corresponder exatamente à soma do estoque inicial, das entradas e das saídas e que, havendo diferenças, as mesmas indicam inconsistências que podem ser caracterizadas sob duas formas: ausência de escrituração de mercadorias na entrada (com ausência de pagamento do ICMS quando devido na entrada, ou seja, devido por antecipação do ICMS próprio ou por substituição tributária) ou ausência de emissão de cupom fiscal na venda ao consumidor final.

Assegura que as omissões de saídas e entradas acusadas pelo Fisco não têm o condão de justificar o lançamento do ICMS no presente auto de infração, uma vez que é desconsiderado um elemento extra à formula sugerida pela fiscalização que é essencial para o correto e verdadeiro cálculo de estoque das mercadorias.

Quanto às infrações nºs 03 e 05, afirma que prescinde de retificação do cálculo do imposto que foi devidamente recolhido na operação subsequente com a alíquota de 17%, e, no caso da Infração nº

05, esta não merece guarida, uma vez que inexiste prejuízo ao Fisco pela não antecipação parcial do ICMS.

Da Infração nº 02 - Omissão de saídas/entradas de mercadorias do levantamento quantitativo de estoques - Omissão de saída meramente presumida - Desequilíbrio aritmético

Observa que conforme exposto no tópico precedente “Fatos”, a Fiscalização tributária baiana presume que a promoveu a entrada de mercadorias em seus estoques sem escrituração (presunção de omissão de saída decorrente de presunção de omissão de entrada) e a saída de mercadorias que, embora escrituradas na entrada, não teriam sido localizadas numericamente no estoque final.

Friza que tal presunção decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco, confrontando os livros Registro de Inventário, apreendidos pela Fiscalização, e o SPED (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 SPED 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 SPED.

Explica 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*. Afirma que 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.

Diz não importar se houve estoque a mais ou menos, 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. Observa que se destacam as técnicas de *projeção* e *presunção*, sem as quais a presente autuação jamais poderia existir.

Pondera que, por um lado, ocorre projeção da situação pretérita referente à omissão de entradas, que, segundo o Auto, 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).

Afirma que se está cobrando o ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada, o que é um absurdo. Diz ser 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, 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.

Lembra que o ordinário se presume, o extraordinário se prova. Diz ser consagrado o princípio da razoabilidade como um postulado orientador da aplicação de determinadas normas, sendo que a razoabilidade encontra guarida constitucional, no inciso LIV, do art. 5º.

Destaca que no caso concreto, sequer existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável. Diz restar demonstrado, 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 (art. 124, inciso I, e art. 201, do RICMS/BA).

Observa que existe no Auto 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.

Revela que o RPAF-BA/99 prevê a aplicação do princípio da verdade material nos procedimentos fiscalizatórios (art. 2º), o que não está ocorrendo no caso concreto. Menciona 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 atendendo, pois, ao princípio da verdade material.

Revela que se cabe ao Fisco 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, assevera não ser o que ocorre no caso concreto, pelas razões já expostas.

Aduz 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. Observa que 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 SPED).

Arremata frisando 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 ilogicamente pela Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada.

Afirma que a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída. Destaca tratar-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.

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

Afirma que nem mesmo situações excepcionais poderão ser enquadradas como saídas omitidas – como o furto, por exemplo. Assinala 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.

Revela que a fiscalização 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 SPED é que originou o procedimento de fiscalização – os registros em livro descrevem fielmente a situação fática (física) do estoque.

Lembra que feitas as operações acima descritas, contam-se as mercadorias que permanecem fisicamente no estoque. E, 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*. Diz que, de acordo com esse primeiro exemplo, *sobraram* mercadorias no estoque, presumindo-se, pelo resultado dessa conta, que foram omitidas entradas nos registros de apuração.

Acrescenta citando que, se 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.

Assevera que a fim de afastar dita presunção, a Autuante deveria comprovar a ocorrências das omissões de entrada e de saída, trazendo à acusação fiscal a prova de que mercadorias deixaram de ser escrituradas, tanto na entrada quanto na saída do estoque. Entretanto, 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.

Registra que para cobrança efetiva do ICMS o Estado entende como não-recolhido aos cofres públicos, empregou o seguinte raciocínio: ao passo que o fato gerador do ICMS é a saída de mercadorias do estoque do estabelecimento, cobra-se o ICMS que seria devido sobre mercadorias não escrituradas. Diz ser o que se depreende em face da multa lavrada, de 100% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Observa que, o levantamento quantitativo de estoque corroboraria a aplicação da multa desde que, por meio desse, ficasse comprovada a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, com apuração de atos fraudulentos.

Assinala que tais fatos poderiam culminar na ocorrência de uma fraude por parte do contribuinte no sentido de omitir registros de sua atividade comercial, (i) tomando crédito sobre entradas registradas de mercadorias mas cuja saída teria sido omitida (caso das omissões de saída), ou ainda, (ii) venderia mais mercadorias do que as entradas registradas (caso das omissões de entrada), deixando de tomar o crédito da entrada, mas efetuando a saída mesmo assim, gerando, pela projeção do Fisco, uma infração de mesma natureza e penalidade.

Observa que reconhecimento dessa suposta fraude não pode ser admitido pelo mero resultado aritmético da conta efetuada pela fiscalização, mas sim, deverá o Autuante trazer prova adicional a fim de que o lançamento tributário formalizado sobre essas bases não seja uma mera presunção, ocasionando grave prejuízo ao contribuinte como se pode perceber do decurso da presente discussão.

Sustenta que, sempre caberá ao acusador, sob a égide análoga do Código de Processo Civil, provar os fatos que constituem seu direito, cabendo, por outro lado, ao réu, comprovar os fatos desconstitutivos, modificativos ou impeditivos do direito alegado pelo acusador.

Afirma não ser, porém, o que acontece no caso concreto. Destaca que caberia 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.

Observa 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 seguinte concepção art. 100, inciso V, do RICMS.

Revela que se diferenciam 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 as chamadas *quebras de estoque*, sendo essa expressão corriqueira à atividade comercial, gerando, por certo, os respectivos efeitos para fins tributários. Prossegue frisando que tal ocorre justamente nas situações supra descritas: perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, *quebra anormal*. Será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial (industrial, comercial, etc.).

Diz ser, justamente sobre a anormalidade da quebra que se concentra a necessidade de apuração dos fatos que sustentam a defesa, visto que esse ponto não foi considerado na autuação fiscal e é fundamental para deslindar o feito.

Destaca 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 da Lojas Renner em todo Brasil. Afirma que a presença de seguranças nas portes e detectores de etiqueta eletrônica, além de câmeras nos caixas e nas araras, são necessárias ao controle do estoque que está depositado em loja, por exemplo. Remata assinalando que, mesmo assim, as lojas do setor vestuário concentram um dos maiores índices de furto do estoque-mostruário, conforme se pode depreender do gráfico que reproduz, dados do exercício de 2012.

Apresenta comentário sobre o resultado da pesquisa, que também foi feita pelo PROVAR/FIA/USP. Pondera que, internamente, também possui controles de estoque de modo a evitar esse tipo de quebra. Diz ser inegável, na ótica do antigo RICMS baiano, que o crédito deva ser estornado nas situações tipificadas no art. 100. Assinala que, aplicando-se o entendimento do art. 100, do RICMS-BA, 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 vênia, configura um caso diferente do que ora se questiona.

Menciona que o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (*baixas* de estoque por quebra).

Relata que, 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: Troca de mercadorias, Compra de “packs; Venda de produto sem etiqueta e Agrupamento de itens por parte da fiscalização

Registra que diante dessas e de outras situações, não há dúvidas de que existe uma *margem* de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados.

Ressalta que tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário. Afirma não se ignorar que as quebras de estoque possam gerar dúvidas à fiscalização, todavia, as possíveis dúvidas são sanadas mediante fiscalização, como dito anteriormente, dos fatos, e não apenas dos números contábeis. Declara ser esse o equívoco da legislação e do Autuante, ao tomar como absolutos os números dos registros contábeis sem considerar que as discrepâncias resultam da quebra de estoques – um fato inerente à atividade comercial e comum aos contribuintes, ao ponto de ser disciplinado pelo RICMS.

Destaca o ponto do art. 100, do RICMS que mais serve à análise da autuação fiscal: o fato de que o estorno de crédito é obrigatório apenas para os casos em que ocorrer quebra anormal de estoque.

Assevera que a legislação do Estado da Bahia não foi insensível à inevitável ocorrência de quebras de estoque, dando o tratamento tributário adequado: em ocorrendo quebras dentro de uma determinada margem de normalidade, as mesmas não ensejarão o estorno do crédito do ICMS tanto na atividade industrial quanto na atividade comercial.

Diz ser também preciso considerar outro importantíssimo ponto: o prejuízo das quebras compõe o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica.

Observa que o art. 291, inciso I, do RIR/99 - Dec. n.º 3.000 -, determina que integra o custo de produção o valor das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio. Prossegue assinalando que corroborando tal entendimento, a Receita Federal do Brasil manifestou-se no sentido de que as quebras e as perdas, de fato, integram o custo do produto, conforme se verifica das ementas das decisões que colaciona.

Sustenta que essas quebras e perdas 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, observa que 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 da sua produção.

Assevera que a quebra 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, assinala que deve periciar os documentos ora apresentados, que são os livros de Registro de Inventário, os livros de registros de entradas e saídas e balancetes anuais - sendo os mesmos documentos utilizados pela fiscalização no sentido de verificar as quebras de estoque. Afirma que, sobre tais documentos, será possível construir uma margem de segurança dentro da normalidade exigida pelo art. 100, do RICMS-BA/12, 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, afirma ter provado 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.

Afirma seu entendimento pela necessidade de realização de perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas e entradas do estoque (vendas ao consumidor final). Ressalta que os artigos 140 e seguintes do RPAF-BA/99 preveem 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).

Declara que em duas execuções fiscais ajuizadas (nºs 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-89.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 9<sup>a</sup> e 11<sup>a</sup> Varas de Fazenda Pública de Salvador), na qualidade de Autora de embargos às referidas execuções fiscais, requereu a produção de prova pericial contábil.

Revela que a perícia foi realizada e 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.

Indica como assistente técnico representante legal das Lojas Renner S/A e formula os quesitos, à fl. 209. Assevera que a própria diligência verificará se as alegações trazidas na presente peça encontram ou não guarida nos fatos narrados e poderá concluir se, das diferenças de estoque, necessariamente resultará omissão de entrada/saída e ausência de recolhimento do ICMS.

Quanto à Infração 03 - Antecipação com substituição tributária – “calçados”, requer a nulidade parcial afirmando não restarem dúvidas de que, se determinada NCM consta do rol de mercadorias sujeitas à substituição tributária, as mercadorias adquiridas pela impugnante devem se submeter ao regime de substituição tributária, antecipando-se o ICMS devido na operação própria subsequente, no momento da entrada da mercadoria no território baiano.

Informa que em razão de um problema interno de parametrização do seu sistema, esta deixou de recolher, em determinados períodos e em relação a determinados ECFs, o ICMS devido por antecipação com substituição.

Revela que esse rol de mercadorias constante do Relatório de Vendas que diz anexar, identifica que o erro de parametrização do sistema interno culminou, tanto na ausência de recolhimento do ICMS-ST antecipado, como também, no recolhimento, em determinados casos, de ICMS normal na operação subsequente.

Afirma haver situações, diferentemente, em que deixou de recolher o ICMS-ST na entrada, e tributou a saída como se esse ICMS-ST tivesse sido recolhido e que tais situações devem ser identificadas para os fins devidos no contexto desta autuação.

Destaca existirem outras situações, porém, em que deixou de recolher o ICMS-ST antecipado, mas tributou, como dito linhas acima, normalmente a operação de venda subsequente (a consumidor final). Com isso, a persistir o Auto de Infração tal como está, ressalta terá que recolher a antecipação de um tributo que, ao fim e ao cabo, já foi recolhido. Assinala que a identificação desse grupo pode ser feita também na planilha anexa, onde consta, na Coluna K, a tributação pela alíquota “cheia”.

Frisa ser identificável o cenário que origina a presente autuação, mister seja reconhecido que o débito de ICMS foi parcialmente adimplido, ensejando, assim, a redução do valor da infração exigida.

Por outro lado, observa que realizou pagamentos de ICMS a mais, uma vez que a Margem de Valor Adicionado - MVA foi calculada com o percentual superior ao exigido no auto de infração.

Explica que ao invés de calcular a base de cálculo do ICMS com a MVA de 56,87%, calculou a MVA com o percentual de 58,78%, ensejando, assim, o recolhimento a mais de ICMS.

Revela que se trata de dois equívocos: um ao não ter parametrizado o seu sistema interno para a identificação das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação; e outro, com relação ao percentual de Margem de Valor Adicional utilizado pela Impugnante, o qual, conforme demonstrado, é maior do que o exigido pelo Estado da Bahia.

Arremata asseverando que em qualquer uma das situações narradas acima, resta inequívoco que o valor exigido pela fiscalização baiana deve ser reduzido, uma vez que *(i)* o imposto já foi devidamente recolhido e *(ii)* a própria fiscalização reconhece que efetuou o pagamento a maior ao utilizar a Margem de Valor Adicional em percentual superior ao devido.

Em relação à Infração 05, declara que o fisco baiano lhe acusa de ter deixado de pagar parcela do imposto (ICMS), referente às aquisições mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Afirma que a antecipação parcial do recolhimento do ICMS quando da entrada de determinadas mercadorias no território baiano não passa de uma técnica de tributação que nada interfere no montante do tributo recolhido. Ressalta que, a partir do momento em que há o pagamento antecipado, a importância recolhida a esse título é lançada como crédito contra as operações que não são submetidas a tal técnica. Sustenta que o pagamento antecipado tem como único resultado prático, como já pode ser depreendido de sua denominação, em uma entrada de recursos para o ente estatal de maneira antecipada. Arremata frisando que o valor total a ser recolhido pelas saídas realizadas, no entanto, será sempre o mesmo.

Declara que a antecipação tributária, portanto, consiste em mera cobrança antecipada do ICMS nas aquisições interestaduais, sendo atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo à operação subsequente (antecipação parcial), ou às operações subsequentes (antecipação definitiva) ao adquirente da mercadoria advinda de outro Estado. Prossegue destacando que o objetivo com a antecipação é trazer recursos ao erário estadual em momento anterior ao que este efetivamente deveria neste ingressar, ou seja, quando da efetiva ocorrência do fato gerador - a saída posterior, a fim de facilitar a arrecadação do Estado.

Diz que no caso concreto, ainda que não seja possível negar-se o descumprimento da regra legal, também não se pode afastar a circunstância de não ter o fisco baiano sofrido qualquer prejuízo em razão da ausência da antecipação parcial do tributo, tendo em vista que o valor devido a título de ICMS por conta de tais operações foi integralmente recolhido no momento da venda das mercadorias submetidas a tal antecipação aos consumidores finais.

Questiona se é razoável a imposição de multa isolada, no valor de 60% do tributo que haveria de ter sido pago, sem que o fisco sofra qualquer prejuízo em razão de tal procedimento. Assevera ser a resposta, obviamente, negativa.

Observa que a análise dos três elementos inerentes à proporcionalidade, quais sejam a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito demonstram, de forma cabal, o equívoco do legislador ao eleger ao prever a aplicação de multa de 60% do valor do tributo devido em caso de não recolhimento da chamada antecipação parcial.

O exame da adequação, que importa em perquirir se o meio utilizado leva à realização do fim proposto, afirma não suportar, em seu entendimento, o confronto com o princípio da vedação ao confisco, insculpido no art. 150, inciso IV, CF/88. Declara que, embora a penalidade possa, em certa dose, alcançar o seu fim de compelir o contribuinte a efetuar o pagamento na forma prevista em lei, o meio utilizado faz com que o contribuinte que recolheu o tributo devido aos cofres estatais, ainda que de maneira diversa daquela estabelecida na legislação, seja obrigado a pagar novamente mais da metade de tal valor.

Afirma que a Fazenda Pública dispõe de outros meios que não a aplicação da pesada multa isolada ora em questão para ver cumprida a regra de pagamento de antecipação parcial. Diz que prova disso está no próprio CTN (e, evidentemente, também na legislação tributária baiana), que permitem a cobrança de multa e juros moratórios em razão do atraso no adimplemento das obrigações tributárias.

Registra que, podendo exigir do contribuinte o pagamento do valor do ICMS tido como devido por antecipação pela saída subsequente com juros e multa moratórios, evidentemente é desnecessária a aplicação de multa isolada que demonstra ter como efeito prático o confisco constitucionalmente vedado.

Pondera que o estudo da proporcionalidade em sentido estrito, que impõe verificar se as vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio, também aponta para a manifesta inconstitucionalidade do art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Menciona que não se pode, na tentativa de aumentar a arrecadação tributária de um ente político, violar o direito à propriedade dos contribuintes. Diz que no caso concreto, a aplicação da multa ora em comento não trará qualquer vantagem ao Fisco, vez que o tributo que deixou de ser pago de forma antecipada acabou sendo efetivamente recolhido quando da saída aos consumidores finais das mercadorias submetidas a tal regime de tributação.

Aduz que embora não exista expressa referência ao princípio da proporcionalidade na Constituição Federal, esse se encontra implícito no art. 5º, inciso LIV, que garante ao cidadão a observância do devido processo legal

Traz a colação trechos de lições de Roberto Rosas e Ricardo Mariz de Oliveira para corroborar seu entendimento sobre a matéria.

Cita exemplo de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais citada por Ricardo Mariz de Oliveira está em decisão que transcreve, trazida por Sérgio André R. G. da Silva.

Revela fica claro que o afastamento da aplicação de determinada lei ou ato normativo pelos tribunais administrativos é absolutamente possível, devendo tais órgãos primar, sempre, pela aplicação da Lei Maior.

Sustenta haver necessidade de se reconhecer que o art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96 contraria frontalmente à Constituição Federal, à medida que fere o princípio da proporcionalidade, norteador do devido processo legal (CF, art. 5º, inciso LIV), circunstância que torna inadmissível a sua aplicação e desconstituição da penalidade ora guerreada.

Protesta pela produção de provas documental, especialmente a prova pericial contábil, além de qualquer outra que se fizer necessária para a justa composição da lide.

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 - Telefones 51 3025-2200, Fax 51 3025-2222.

Conclui pugnando pela desconstituição do crédito tributário estampado no Auto de Infração, em relação às Infrações 02 e 05, e, com relação à Infração 03, seja está reduzida, nos termos das razões elencadas na presente peça.

A Autuante presta informação fiscal fls. 429 a 440, nos seguintes termos.

Inicialmente destaca que o Defendente reconhece o cometimento das Infrações 01, 04 e 06.

No que concerne à Infração 02, ressalta que em sua defesa da infração relacionada à contagem física de estoques, baseia-se primordialmente a Defendente em dois argumentos: a suposta presunção de omissão de saídas e/ou entradas por parte da fiscalização e a chamada quebra de estoque do setor de varejo.

Esclarece que a legislação do ICMS impõe ao contribuinte o dever de escriturar com fidelidade a movimentação de mercadorias que ocorre no estabelecimento, sendo tais registros os instrumentos 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 o pagamento do imposto.

Revela que escriturar corretamente os livros fiscais - Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário é extremamente importante para que o fisco tenha controle sobre as operações de circulação de mercadorias efetuadas pela empresa. Menciona que se tais registros não espelham a realidade fática da empresa, somente podemos lamentar, pois revela a falta de controle interno sobre seu objeto de negócios (revenda de mercadorias).

Lembra ser dever do contribuinte fazer a contagem física das mercadorias existentes no último dia de cada exercício fiscal e informá-la discriminando item a item no Registro de Inventário. Observa que 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. Informa haver, inclusive, um Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP próprio para isso, o 5.927. Reproduz o teor do inciso IV, do art. 312, do RICMS-BA/12.

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

Acrescenta que frisando 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, 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. Destaca que, desse modo, chegam digitalmente ao fisco, sem a necessidade de se manusear livros e notas físicas para se conhecer a movimentação de mercadorias em cada empresa, como ocorria anteriormente na vigência do Sintegra.

Esclarece que se baseando no cruzamento das informações constantes nesses dois sistemas, EFD e NFe, e nas normas constantes na legislação do ICMS/BA (mais precisamente na Portaria 445/98) é que o fisco procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em questão.

Observa que a respeito dos procedimentos adotados para lançamento do crédito tributário, a Impugnante parece não entender o que determina a legislação, apesar de, como ela mesma afirma às fls. 206 e 207 do processo, ter, *atualmente, nada menos do que onze autos de infração relativos à mesma matéria, sobre estabelecimentos e períodos diferentes.*

Destaca 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, esquecendo-se, entretanto, de verificar que o fisco, mesmo tendo encontrado omissão de saídas e omissão de entradas de diversas mercadorias, somente lançou as omissões de saídas.

Registra que, conforme dispõe o art. 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 caso foram as omissões de saídas.

Esclarece que se a escrituração fiscal indica que houve omissão de saída de uma mercadoria X, 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 (entrada e/ou saída) deixaram de ser computadas no levantamento quantitativo de estoque daquela mercadoria. Prossegue frisando que se ela foi roubada, deteriorada ou perdida 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 art. 312, inciso IV, previamente transcrito.

No tocante à alegação de presunção, esclarece 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 e após o confronto de débitos e créditos, encontra-se o valor devido em cada período de apuração.

Ressalta que se o contribuinte não emitiu nota fiscal (ou cupom fiscal) para documentar a saída de mercadoria, consequentemente 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 se pode afirmar, e não presumir, que não houve pagamento do ICMS devido naquela operação.

Afirma em resumo que o fisco não está a “presumir”, tampouco a “projetar”, fato gerador de ICMS. Prossegue assinalando que o fisco está a comprovar, com base nos dados extraídos da própria escrita fiscal da empresa, que houve efetiva saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e, consequentemente, sem pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

No que diz respeito às inúmeras razões citadas na defesa para as “perdas de estoque” nas grandes redes do comércio varejista, tais como, *Troca de mercadorias em qualquer das lojas Compra de “packs” (pacotes) e Venda de produto sem etiqueta*, observa que essas afirmações 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 mercadoria, conforme determina a legislação. Sustenta não poder o contribuinte adotar “metodologia própria e/ou paralela de controle dos estoques” e depois não arcar com os prejuízos dela decorrentes.

Reafirma que, se houve saída de mercadorias por perda, roubo ou deterioração, existe a obrigação de emitir nota fiscal para baixá-las do estoque, bem como estornar o ICMS creditado quando da entrada das mesmas. Observa que a citação ao art. 312, do RICMS-BA/12, que cobre o assunto, já foi feita anteriormente nesta informação fiscal, transcreve também o inciso IX, do art. 83, do mesmo regulamento.

Menciona que, se houve saída sem identificação da espécie de mercadoria ou, como diz o próprio contribuinte “venda de produto sem etiqueta”, o Fisco somente tem a lamentar novamente, reproduzindo o teor do §2º, do art. 40, da Lei 7.014/96.

Em relação ao pedido de perícia técnica, afirma entender não haver 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.

Remata assinalando que as supostas dificuldades da empresa em manter o rigoroso controle de seus estoques não a isentam de assumir as penalidades tributárias delas decorrentes.

No que diz respeito à Infração 03, esclarece esclarecer que se trata aqui da obrigação do contribuinte, como adquirente de mercadoria sujeita internamente no Estado da Bahia ao regime de substituição tributária, no caso “calçados”, de recolher antecipadamente (na entrada) o ICMS devido pelas saídas subsequentes.

Depois de transcrever o inciso II, do art. 8º, e item 41, do Anexo I, observa que o Impugnante, para justificar o recolhimento a menos desse imposto, alega ter havido uma falha no seu sistema interno de parametrização, motivo pelo qual algumas entradas de calçados não tiveram a devida antecipação do imposto.

Menciona que para comprovar a afirmação, a Defesa apresenta uma planilha interna com uma lista de itens de calçados vendidos com destaque do imposto, sugerindo que essa saída tributada compensaria o não recolhimento do imposto na entrada. Continua esclarecendo que a planilha apresentada comprehende um período que não está incluído na infração em questão. Observa que o primeiro lançamento efetuado na Infração tem a data de 30/06/2012 e a planilha lista as saídas tributadas de calçados ocorridas entre fevereiro e abril de 2012.

Além disso, assevera que esse período de fevereiro a abril de 2012 corresponde exatamente ao período considerado na memória de cálculo do “estorno de débito” feito em 30/04/2014, através da Nota Fiscal nº 40285, cópia anexa, referente a saídas tributadas de calçados, o que significa que o contribuinte já se creditou desse valor pago indevidamente (cópia anexa do livro Registro de Apuração) e esse creditamento foi convalidado pela fiscalização após a análise da memória de cálculo apresentada.

Arremata frisando restar claro que o elemento de prova apresentado na peça impugnatória não serve para justificar os valores recolhidos a menor de ICMS ST antecipado e, consequentemente, não modifica o lançamento tributário efetuado.

Assinala que apesar do contribuinte alegar que pagou o ICMS ST com a MVA superior à devida, tal fato não se confirma quando é feito o cálculo geral do imposto devido por antecipação sobre todas as mercadorias sujeitas a tal regime, conforme se pode observar na planilha “DEM\_ANTEC TRIBUTÁRIA TOTAL\_PRODUTOS ST\_2012 a 2015”, anexo III do auto de infração, fl. 108.

Destaca que, ainda assim, se eventualmente isso ocorreu, esse crédito já foi concedido no momento em que foi subtraído o valor efetivamente pago do valor devido para fins de se saber a “diferença a recolher”, conforme se verifica nos subtotais mensais da supracitada planilha.

Ao cuidar da Infração 05, explica que se trata de multa formal por falta de recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, exigida na entrada de mercadorias para comercialização oriundas de outras unidades da federação, conforme consta na planilha “DEM\_ANTEC PARCIAL ICMS\_2013 a 2015”, fl. 148, anexo V, do Auto de Infração, e previsto no art. 12-A, da Lei 7.014/96, cujo teor transcreve.

No tocante ao questionamento da defesa da multa aplicada, ressalta que de fato, as multas atribuídas a cada infração são determinadas em lei, não competindo ao fisco, nem ao Conselho de Fazenda, a análise da constitucionalidade das mesmas. Observa que o RPAF-BA/99 claramente faz essa restrição em seu art. 167.

Frisa que, não tendo o Impugnante apresentado prova material que justifique modificar o lançamento efetuado, e não tendo o fisco competência legal para decidir sobre valor de multa, confirma a manutenção do crédito tributário.

Conclui assinalando que esclarecidos todos os argumentos trazidos pela defesa ao presente processo, reafirma a legitimidade do crédito lançado.

Consta às fls. 417 a 424, extrato do SIGAT/SICRED com pagamento parcial do auto de infração, referente as parcelas reconhecidas pelo autuado.

Em pauta suplementar essa 3ª JJF converte os autos em diligência, fl. 461, para que o Autuado fosse intimado a apresentar comprovação do quanto alegado em sua defesa, bem como a cumprir o preconizado no inciso IX, do art. 83, e no inciso IV, do art. 312, ambos do RICMS-BA/12, acerca da Infração 02. Que fossem, caso necessário, elaborados novos demonstrativos procedendo às exclusões cabíveis no caso de o contribuinte apresentar as comprovações indicadas e, num terceiro item, foi solicitado que realizasse novos agrupamentos de itens de mercadorias, de acordo com o inciso III, do art. 3º, da Portaria 445/98, reunindo num mesmo item espécies de mercadorias afins.

O Impugnante se manifesta à fl. 467, informando que efetua o estorno de crédito de ICMS decorrente das mercadorias que se perdem em seu estabelecimento e desde que tenha sido identificada a perda/quebra, o que é documentada através de nota fiscal específica de baixa de estoque. Observou que reconhece anualmente por ocasião da contagem física de seus estoques.

A Autuante apresenta o resultado da diligência, fls. 469 a 475. Inicialmente informa que o contribuinte anexa também um CD com 20 arquivos, analisados um a um pela auditoria, majoritariamente relativos ao levantamento de estoque realizado e reconhecido pela própria empresa, e assim agrupados em pastas: *i*) - Cópia do ofício recebido; *ii*) - Comparativo da Receita Líquida x Perda de Inventário; *iii*) Registro de Inventário Parcial -; *iv*) - Registro de Inventário Total e; *v*) - Balancetes Analíticos.

Menciona que a pasta chamada Receita Líquida x Perda de Inventário apresenta um único arquivo de mesmo nome contendo um resumo mês-a-mês das receitas líquidas da empresa (estabelecimento fiscalizado), exercícios de 2012 a 2015, ao lado das perdas de inventário declaradas em alguns daqueles meses. Observa que o arquivo contém também uma planilha com duas linhas do livro Razão, de fevereiro e de abril de 2012, a título de exemplo, imagino eu, de onde/como essas perdas teriam sido lançadas.

Esclarece que o Defendente traz um dado gerencial acompanhado de uma pequena amostra dos lançamentos contábeis supostamente efetuados a título de perdas de inventário, entretanto, o documento contábil apresentado não teve seu correspondente fiscal, que seria a cópia das notas fiscais de baixa de estoque (notas de saída, CFOP 5.927) que endossariam esses lançamentos.

Afirma que a planilha apresentada, igualmente, não serve como comprovante da declaração feita pelo contribuinte de que efetua os estornos de créditos (via emissão de documento fiscal) das mercadorias que se perdem no estabelecimento, visto tratar-se apenas de uma planilha gerencial, sem valor fiscal.

Diz que a pasta denominada Registro de Inventário Parcial contém, para os exercícios de 2014 a 2017 (dois dos quais estão fora do escopo desta fiscalização), planilhas com fotografias parciais (*snapshots*) do estoque de mercadorias da empresa comparativamente com a contagem física desses itens (bipagem). Observa que a diferença encontrada, antes de mais nada, indica que a empresa reconhece a existência de divergência nos estoques de suas lojas (a partir de controle feito por empresa terceirizada, vale destacar). Essa divergência, entretanto, não aparece acompanhada de qualquer documentação fiscal que comprove que a perda/quebra daquele item tenha sido declarada ao fisco via nota fiscal de baixa de estoque, para o respectivo estorno de crédito. Afirma tratar-se de uma listagem gerencial, sem valor comprobatório para extinção do crédito tributário lançado no auto de infração.

Revela que em algumas das planilhas apresentadas nessa mesma pasta, Registro de Inventário Parcial, tem-se também um pequeno resumo dessas diferenças de estoque totalizadas por tipo de mercadoria, a exemplo de Bijuterias, Óculos, Fragrâncias e Maquiagem, além de quadros-resumo com os percentuais dessas perdas e a acuracidade dos resultados encontrados. Observa que as mercadorias selecionadas para análise quantitativa de estoque dentro do Sistema de Auditoria Fiscal - SIAF, sequer incluem os itens acima descritos e trazidos pelo Autuado nas planilhas apresentadas nessa etapa do processo. Indaga como podem ter validade jurídica, servir

de documento probatório em um processo administrativo-fiscal, planilhas cujo conteúdo não tem correlação com o conteúdo dos relatórios anexos ao Auto de Infração objeto da lide.

Em relação aos arquivos contidos na pasta “Registro de Inventário Total”, afirma encontrar as mesmas fotografias do estoque da empresa, agora com a totalidade (supõe-se) dos itens comercializados. Frisa que no arquivo correspondente ao ano de 2015, há diversas planilhas com relações de itens transacionados, ao que parece, como quebras de estoque. Observa que ao lado há um número de documento que, se for a correspondente nota fiscal daquela baixa, não foi apresentado conjuntamente com a listagem e tampouco consta do pacote de notas fiscais daquele exercício disponibilizado para a Secretaria da Fazenda e utilizado no processo de auditoria.

Assinala que os dados apresentados nada mais são do que um apanhado de planilhas gerenciais, desorganizadas, sem títulos ou notas que ajudem a fiscalização a melhor compreender seu conteúdo, e que não servem, portanto, como prova documental para ilustrar os argumentos trazidos e extinguir o crédito tributário lançado na Infração 02.

No que diz respeito aos Balancetes Analíticos, exercícios 2012 a 2016, observa que constam lançamentos feitos a título de avaria e perda de estoque (AVP) sem, contudo, o correspondente lançamento fiscal, conforme dito anteriormente.

Registra que todo lançamento contábil, envolvendo entradas e saídas de mercadorias (a qualquer título), deve ser corroborado por um documento fiscal que o justifique. Como assim não é, os balancetes apresentados não servem para comprovar as omissões de saída identificadas no levantamento quantitativo de estoque da presente fiscalização.

Assevera que, embora o contribuinte apresente documentos gerencias (de controle interno) apontando a existência de baixa de valores por perda, avaria ou roubo de mercadoria, não foi apresentado o correspondente lançamento fiscal - emissão da nota fiscal de saída - que fizesse a baixa dos estoques e o consequente estorno do crédito de ICMS.

Sustenta que a falta de emissão de notas fiscais nos casos em que houve perda/roubo/deterioração de mercadorias repercutiu negativamente no levantamento quantitativo dos estoques, uma vez que o montante dessas perdas não tem o correspondente em notas fiscais.

Registra que feito um levantamento das saídas de mercadorias ocorridas através do CFOP 5.927 ao longo do período analisado, foram identificados os seguintes valores: 2012 - R\$3.664,67; 2013 - R\$27.015,01; 2014 - R\$18.470,42 e 2015 - R\$15.623,93. Destaca que, além dos montantes substancialmente inferiores aos valores das omissões encontradas, atesta que essas saídas já foram devidamente consideradas no cálculo do estoque pelo SIAF, conforme se pode observar nas tabelas que colaciona às fls. 472 a 474.

Para responder o item 3 da diligência, declara que foram feitos todos os agrupamentos possíveis de mercadorias afins, avançando, inclusive, na recomendação dada pelo próprio contribuinte em posterior mensagem de correio eletrônico trocado com a auditora.

Observa que quando questionado sobre a possibilidade de agrupar ainda mais os itens constantes da lista de omissões gerada pelo sistema de fiscalização no cálculo do estoque, disse o contribuinte: “A contabilização dos nossos produtos iguais é sempre contabilizada em um código individual para cada mercadoria. Por exemplo, se o item for uma camisa básica, ela terá um código para cada tamanho, um código para cada cor, muitas vezes ainda pode ser criado código específico dependendo da marca ou do tecido utilizado na confecção.

Nesse sentido, diz entender que você deve se basear exclusivamente pelos códigos de itens (SKUs). Afirma que qualquer tipo de consolidação pela descrição do item pode gerar distorção nos valores. Salienta, ainda, que pode ocorrer de a descrição completa do item não entrar no campo específico do SPED, faltando alguns caracteres”.

Ainda assim, como muitas vezes a diferença na descrição dos itens era devida apenas a um caractere simbólico, como ponto e vírgula (;) ou barra (/), e o resultado pós-agrupamento

apresentava-se sempre favorável ao contribuinte, esta agente fiscal manteve os agrupamentos feitos por descrição idêntica, contrariando o que sugeriu o analista tributário da empresa.

Assim, feitas todas as análises e considerações possíveis, conclui essa diligência reiterando que os arquivos encaminhados pelo contribuinte ou eram apenas um amontoado de planilhas gerenciais, desorganizadas e sem clareza, ou estavam desacompanhados de um correspondente documento fiscal que indicasse a regularização do estoque (CFOP 5.927) e o estorno do crédito aproveitado.

Conclui asseverando que esclarecidos todos os argumentos trazidos pela defendente ao presente processo, reafirma a legitimidade do crédito lançado e declaro que não há reparos a fazer na Infração 02 do auto em questão.

O Defendente se manifesta acerca do resultado da diligência, fls. 479 e 480, reafirmando suas razões de defesa já apresentadas e requerendo a desconstituição dos autos. Destacou também que obteve êxito na desconstituição das infrações relativas às omissões de entrada ou saída decorrente de quebra de estoque na decisão de mérito em ações por ele impetradas junto à 9<sup>a</sup> e à 11<sup>a</sup> Varas de Fazenda Pública, ambas de Salvador.

A Autuante presta nova informação fiscal assinalando que reafirma a legitimidade do crédito lançado, tendo em vista que o Impugnante não carreou aos autos fato novo ou prova documental que pudesse modificar os lançamentos efetuados.

#### VOTO

Inicialmente, depois de examinar os elementos que constituem e integram os presentes autos, consigno que o PAF está revestido das formalidades legais, indica claramente as irregularidades cometidas, o enquadramento legal, tipifica a multa sugerida, afigurando-se o procedimento fiscal acorde com as normas de regência. Ademais, verifico também não existir óbice algum para a compreensão da acusação fiscal, bem como, inexiste qualquer dos elementos elencados no art. 18, do mesmo regulamento que o inquise de nulidade.

Indefiro o pedido para realização de perícia técnica, conforme requerido pela defesa, uma vez que os elementos constantes nos autos, já são suficientes para a formação de juízo de valor e convencimento dos Julgadores. Portanto, com base no inciso I, alínea “a”, e no inciso II, alínea “b”, do art. 147, do RPAF-BA/99, não acolho tal pedido.

No mérito, Auto de Infração em epígrafe é composto por seis infrações à legislação do ICMS, conforme relatadas na inicial. O autuado impugnou as Infrações 02, 03 e 05, reconhecendo o cometimento das Infrações 01, 04 e 06. Logo, ficam mantidos esses itens da autuação, considerando que em torno das mesmas inexiste lide a ser decidida, devendo ser homologados os valores pagos atinentes aos itens 01, 04 e 06.

Assim, a contenda se restringe apenas à segunda, terceira e quinta Infrações, que foram impugnadas.

A Infração 02 imputa ao Autuado a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Ressalto que 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.

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

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

Constatou que foram entregues ao contribuinte todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenoradamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, obtidos na EFD do Impugnante.

Em sede de defesa, o Autuado mencionou 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 ilogicamente pela Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada.

Sustentou que as quebras e perdas 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 da sua produção.

Asseverou 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/12, a manutenção dos créditos eventualmente tomados sobre as mercadorias que teriam sido objeto de suposta omissão de saídas.

Em diligência solicitada por essa JJF, o Autuado foi intimado a comprovação de que procedera em relação às perdas e quebras alegadas em sua defesa de acordo com a exigência preconizada no inciso IX, do art. 83 e no inciso IV, do art. 312, do RICMS-BA/12, e não se obteve êxito, uma vez que o Impugnante não carreou aos autos a comprovação inequívoca de

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o Autuado não providenciou no momento oportuno a correção prévia na sua escrituração digital e correspondente documentação fiscal.

No caso em exame, os elementos apresentados pela defesa se revelaram insuficientes para comprovar as alegações defensivas, uma vez que o Autuado não carreou aos autos, a comprovação precisa e inequívoca de suas argumentações, precípua mente em relação a imprescindível emissão do documento fiscal legalmente exigida para baixa de estoque por perda, quebra ou roubo.

Neste caso, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado, haja vista que no caso em análise, o levantamento fiscal reflete as normas da Lei 7.014/96, do RICMS-BA/12 e da Portaria 445/98.

Concluo pela subsistência do Item 02 da autuação

A Infração 03 cuida do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

De acordo com o inciso II, do art. 8º, do RICMS-BA/12 e no item 41, do seu Anexo I, resta patente que o Impugnante é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição.

Nas suas razões de defesa, o Autuado alegou ter havido falha em seu sistema interno de parametrização, e que por isso, algumas entradas de calçados não tiveram a antecipação do imposto lançada. Apresentou, na tentativa de comprovar que as saídas de calcados ocorreram com o destaque do imposto, uma planilha de seu controle interno.

Do exame das peças e elementos que alicerçam o contraditório emergente da acusação fiscal atinente a esse item da autuação, resta evidenciado que o Defendente, efetivamente, cometeu a infração que lhe fora imputada nesse item da autuação.

Além do reconhecimento pelo Impugnante de que ocorreu falha em seu sistema de parametrização, constato que assiste razão ao Autuante ao asseverar que até mesmo a planilha apresentada pela defesa com o intuído de comprovar que as saídas correspondentes de calçados saíram com tributação, não se referem ao período objeto da autuação. Portanto, inservíveis para comprovação pretendida.

Também não deve prosperar a alegação de que foi aplicado um percentual de MVA de 58,78% superior ao percentual de 56,87%, previsto na legislação. Fica patente que tal argumento não subsiste, uma vez que no cálculo geral do imposto devido por antecipação, conforme se verifica na planilha constante do Anexo III, fls. 109 a 158, valores não contestados pelo Defendente.

Nestes termos, resta caracterizada a Infração 03.

A Infração 05 impõe ao Autuado multa percentual de 60% sobre a parcela de ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas a comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

A exigência atinente a este item da autuação afigura-se devidamente estatuída expressamente na alínea “d”, do art. 42, da Lei 7.014/96. A Antecipação Parcial, por seu turno, decorre da previsão também de expressa imposição de legal no art. 12-A, do mesmo diploma legal.

Em sede de defesa, o Impugnante pugnou pela exclusão da penalidade, tendo em vista que o Fisco não sofreu prejuízo algum, uma vez que o valor devido foi integralmente recolhido no momento das vendas das mercadorias. Sustentou que a multa aplicada contraria frontalmente CF/88, ferindo o princípio da proporcionalidade.

Assim, considerando a inexistência nos autos de qualquer questionamento da defesa relativo ao demonstrativo de apuração que discrimina minuciosamente a origem dos valores apurados e, ante a falta de competência desta Junta de Julgamento, consoante dispõe o art. 167, do RPAF-BA/99, de negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior fica mantida a autuação.

Concluo pela subsistência da Infração 05.

Quanto à solicitação para que as intimações sejam enviadas para os procuradores do Autuado, Tozzini, Freire, Teixeira e Silva, com endereço na Av. Carlos Gomes, 222, Opus One, 5º Andar, CEP 90480-000, Porto Alegre - RS, saliento que inexistem óbices algums para que a secretaria deste CONSEF atenda o pedido do Impugnante, entretanto, devem ser observadas as regras atinentes às intimações, consoante regência do art. 108, do RPAF-BA/99.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279465.0004/17-9, lavrado contra **LOJAS**

**RENNER S.A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$531.400,95**, acrescido das multas de 60% sobre R\$133.122,06, e de 100% sobre R\$398.278,89, previstas nas alíneas “a” e “d”, do inciso II, e no inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$117.577,01**, prevista, respectivamente, no inciso II, alínea “d” e no inciso IX, do art. 42, da mesma Lei, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

AEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR