

A. I. Nº - 279465.0001/18-8  
AUTUADA - LOJAS RENNER S. A.  
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D. OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - DAT/METRO IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04.10.20187

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0155-04/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOR ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Infração não contestada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) MERCADORIAS DA TRIBUTAÇÃO NORMAL. a) OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. b) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO MAIOR VALOR MONETÁRIO. DIFERENÇA DE ENTRADAS. Tendo sido constatadas, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária. O contribuinte não elidiu a presunção de omissão de saídas tributáveis prevista no artigo 4º, § 4º inciso IV da Lei 7.014/96. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA O ATIVO FIXO E/OU MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo e/ou ativo permanente do estabelecimento. Infração reconhecida pelo contribuinte. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração não impugnada pela defesa. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. A empresa autuada reconhece o cometimento da infração. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuação não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de março de 2018 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$412.674,15, além de multas de 60% e 100%, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta a indicação de que “*o contribuinte recolheu a menor ICMS devido nos itens ‘perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive deo-colônia’ (Lei 7.014/96 artigo 16 inciso II alínea ‘h’, e artigo 16-A), cuja alíquota é de 25% + 2% do Fundo de Combate à Pobreza. Conforme Anexo I do Auto de Infração*”. Totaliza a mesma R\$ 21.404,86, para fatos verificados em janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015, multa de 60%.

Infração 02. **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas de mercadorias omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, no exercício de 2015, sendo lançado imposto de R\$251.593,79, bem como multa de 100%.

Infração 03. **04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo lançado o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - o das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizados, no mesmo exercício (2014), com imposto no total de R\$80.978,34, bem como multa de 100%.

Infração 04. **06.05.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de maio e setembro a dezembro de 2013, fevereiro, março, maio, agosto, outubro a dezembro de 2014, janeiro a maio, julho a dezembro de 2015, no total de R\$17.557,60. Multa proposta de 60%.

Infração 05. **07.01.02.** Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Consta a indicação de que “*o contribuinte recolheu a menor o imposto devido por antecipação nas aquisições do item ‘calcados’ sujeito ao regime de substituição tributária internamente no estado da Bahia. Conforme Anexo V deste Auto de Infração*”. Valor do imposto lançado no montante de R\$14.925,95, e multa de 60%. Meses de fevereiro, maio, setembro e dezembro de 2013. Agosto, setembro a dezembro de 2014.

Infração 06. **07.15.05.** Multa percentual sobre a parcela do imposto (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, no total de R\$ 24.995,42, para o mês de agosto de 2013.

Infração 07. **16.01.02.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo lançado 1% sobre o valor das entradas, ocorridas nos meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 156 e 746, onde aponta, após breve resumo dos fatos, que as infrações 01, 04, 05, 06 e 07 *não* serão objeto da presente impugnação, diante do fato de já ter realizando o pagamento dessas infrações, conforme faz prova as guias anexas e seus comprovantes. Argumenta que as infrações 02 e 03 restam devidamente impugnadas, posto que entendidas como indevidas.

Esclarece que as mesmas decorrem 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.

No caso, explicita que o estabelecimento autuado efetua a contagem dos estoques físicos de mercadorias anualmente, por ocasião da elaboração do balanço patrimonial. Assim, há dois valores de referência: o estoque inicial e o estoque final, os quais são registrados anualmente no livro de registro de inventário.

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

Frisa que a suposta 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 pelas notas e cupons fiscais; e os números de estoques inicial e final constantes do livro de registro de inventário.

Resume que na visão do Fisco, o valor do estoque final deve corresponder exatamente à soma do estoque inicial das entradas e das saídas. 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.

Esclarece que conforme demonstrará na presente defesa, as supostas 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 ter sido desconsiderado um elemento extra à formula sugerida pela fiscalização, que é essencial para o correto e verdadeiro cálculo de estoque das mercadorias.

Conforme exposto no tópico precedente, a Fiscalização tributária baiana presume ter promovido 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.

Reforça 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.

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

Fala não importar se houve estoque a maior ou menor, o que importa, para a fiscalização, é que ambos os casos são *projeções* obtidas das discrepâncias de estoque, o que resulta em omissão de saída, ainda que a mesma seja *presumida* por conta da respectiva omissão de entrada.

Do relato acima, destaca as técnicas de *projeção e presunção*, sem as quais a presente autuação jamais poderia existir, vez 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).

Assevera estar sendo cobrado o ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada, o que é um absurdo. É inegável que, havendo um estoque maior do que o número de entradas, e tendo isso sido verificado com base nas saídas, por certo que não se está a falar em ausência de tributação da saída dos produtos cuja entrada fora supostamente omitida. Ou seja, 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 adiante.

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

Pontua que o ordinário se presume, o extraordinário se prova, sendo consagrado o princípio da razoabilidade como um postulado orientador da aplicação de determinadas normas, sendo que a razoabilidade encontra *guarda* constitucional no artigo 5º, inciso LIV da Carta Magna.

No caso concreto, sequer existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável. A presente peça está demonstrando, cabalmente, que a divergência de estoques não leva, por um critério de lógica, à omissão de saídas de mercadorias, e assim, por um critério de razoabilidade, à infração tributária propriamente dita, que é o não recolhimento do ICMS (artigos 124, I, e 201 do RICMS/BA).

Aponta existir no lançamento uma construção meramente presumida dessa ligação, o que não é possível mediante a existência, de fatos que ocasionam eventualmente as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio, impossibilitando 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.

E não se diga que o Auto de Infração, por individualizar as mercadorias em agrupamentos, traz prova cabal da entrada e da saída omitidas sobre tais produtos. Ter ou não ter os produtos de forma individualizada não torna a prova mais ou menos robusta, porque a presunção seguiria sendo o único fundamento do Auto de Infração, considerando que não houve prova, sob nenhuma hipótese, da ocorrência de omissões sobre as mercadorias.

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

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

Com isso, a busca da verdade material no caso, não pode ocorrer via presunção, entendendo sem razoabilidade 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 SPED).

Diante disso, estipula 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 doura Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada.

Aborda a seguir, a ocorrência de perdas no processo de comercialização, ou seja, quebras de estoques dentro da margem de normalidade, uma vez que, como dito, a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída. Trata-se de uma presunção, a qual poderá logo ser elidida, por conta de prova em contrário e respectivo afastamento da aplicação da regra que comina a infração ora em debate.

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, decorrendo tal situação, por exemplo, do extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação.

Aponta ser empresa de renome nacional com estabelecimentos conhecidos em todo o Brasil. Presunção por presunção, em primeiro lugar presume-se que uma empresa desse porte não venderá, com dolo, mercadorias sem a emissão do cupom fiscal (omissão de saída). Não é razoável admitir que a empresa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outra das vinte e sete unidades federativas através da não emissão de notas fiscais, o que configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio.

Fala que nem mesmo situações excepcionais poderão ser enquadradas como saídas omitidas, como o furto, por exemplo. Logo, 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.

Anota ter a fiscalização baiana comparado 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, originando o procedimento de fiscalização, e os registros em livro, descrevem fielmente a situação fática (física) do estoque.

Feitas as operações acima descritas, contam-se as mercadorias que permanecem fisicamente no estoque. Se o número de mercadorias que entrou, somado às já existentes no estoque inicial, e ainda, subtraídas as saídas, for maior do que o número de mercadorias que restaram no estoque, então presume o fisco que entraram mais mercadorias do que o informado/registrado. Portanto, de acordo com esse primeiro exemplo, sobraram mercadorias no estoque, presumindo-se, pelo resultado dessa conta, que foram omitidas entradas nos registros de apuração.

Por outro lado, fala que se depois de realizadas as operações (somadas às 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.

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

Entende que para cobrança efetiva do ICMS que o Estado apurou 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. É o que se depreende em face da multa lavrada, de 100% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, consoante previsão contida no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, copiado.

Aventa 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, e tais fatos poderiam culminar na ocorrência de uma fraude por parte do contribuinte, no sentido de omitir registros de sua atividade comercial, tomando crédito sobre entradas registradas de mercadorias, mas cuja saída teria sido omitida

(caso das omissões de saída), ou ainda, 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, além do que o reconhecimento dessa suposta fraude não pode ser admitido pelo mero resultado aritmético da conta efetuada pela fiscalização, mas sim, deverá se 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 na presente discussão.

Defende posição no sentido de 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, não sendo, porém, o que acontece no caso concreto, uma vez 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.

Invoca o fato do próprio Regulamento do ICMS da Bahia, vigente à época dos fatos, previa ditos fatos inerentes à atividade comercial, nos termos aqui livremente empregados, como hipótese de estorno do crédito fiscal, na concepção dos artigos 100, inciso IV e 293 do RICMS/12 (transcritos).

Aduz que se diferenciam os fatos reais daqueles presumidos pelo resultado da conta aritmética feita pela fiscalização estadual, pois, como se percebe da própria previsão regulamentar, 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.

Tal fato garante ocorrer justamente nas situações acima 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.), sendo, 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.

Menciona que no sentido de serem esperadas as inconsistências mínimas que, no caso concreto, foram apuradas pelo levantamento quantitativo de estoques do Fisco, o Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração, entidade atrelada à Universidade de São Paulo (USP), na Revista Eletrônica Brasiliiano & Associados, setembro/outubro de 2008, Edição 32<sup>a</sup> e disponível em [http://www.brasiliiano.com.br/revistas/edicao\\_32.pdf](http://www.brasiliiano.com.br/revistas/edicao_32.pdf) in ALMEIDA, Mauro de. QUEBRA OPERACIONAL E ERROS ADMINISTRATIVOS: A PARTE DO LUCRO QUE É JOGADA NO LIXO. Curso MBA em Gestão Empresarial VII do IBGEN (Conclusão: 2011), classificou “perdas” como o resultado da diferença entre os estoques contábil e físico apurado na ocasião do Inventário físico de mercadorias. São ocorrências e que geram impacto negativo aos negócios da empresa, gerando prejuízo e reduzindo os lucros, tendo múltiplas causas, dentre as quais se destacam os furtos externos e a própria quebra operacional como as mais comuns, conforme gráfico elaborado.

Assevera 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 grandes estabelecimentos em todo Brasil, e a presença de seguranças nas portes e detectores de etiqueta eletrônica, além de câmeras nos caixas e nas araras, são medidas necessárias ao controle do estoque que está depositado em loja, por exemplo, 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.

Internamente, garante possuir controles de estoque de modo a evitar esse tipo de quebra, sendo inegável, na ótica do antigo RICMS baiano, que o crédito deva ser estornado nas situações tipificadas no artigo 100, afinal, aplicando-se o entendimento ali contido, 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 vénia, configura um caso diferente do que ora se tem em discussão, e o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (baixas de estoque por quebra).

Fala que de acordo com 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 em qualquer das lojas, na qual o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da impugnante em todo o Brasil, sem qualquer limitação; 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 da 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 duas camisetas...

Aprofundando o exemplo supra, menciona o fato de 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.

Da mesma forma, não se poderá dizer que houve omissão de entrada em relação à camiseta cinza, e sendo assim, diz, 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.

Diante dessas e de outras situações, assevera não haver dúvidas de que existe uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados, e tais fatos conduziram a fiscalização em erro, ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário.

Não ignora 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, defende, sem esse, *data vénia*, o equívoco da legislação e do fiscal 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 mais uma vez o artigo 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, mencionando decisão do Tribunal do Estado de Pernambuco (TATE 11.989/95-5, data de publicação 24/04/2002), em trechos, bem como do Acórdão relativo ao julgamento realizado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no feito 01986028/97a, com data de publicação 31/12/1969.

Destarte, fala ser também preciso considerar outro importantíssimo ponto, qual seja o prejuízo das quebras compõe o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica, na forma preceituada no artigo 291, inciso I, do RIR/99 (Decreto 3.000), o qual determina

integrar 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, e 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 94 de 30 de Agosto de 2000 e 275 de 02 de Dezembro de 1998.

Ao tempo em que aponta comporem essas quebras e perdas 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, e, portanto, a quebra dos estoques compõe o custo final da mercadoria, o que, inevitavelmente, será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias.

Solicita que para que se comprovem os fatos acima narrados, necessário que se periciem os documentos apresentados, que são os livros de Registro de Inventário, os livros de Registros de Entradas e Saídas e Balancetes anuais, mesmos documentos utilizados pela fiscalização, no sentido de verificar as quebras de estoque, apenas a diferença reside no fato de que, sobre tais documentos, será possível construir uma margem de segurança dentro da normalidade exigida pelo artigo 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.

Verifica da comparação abaixo, o percentual de quebras relativo ao estabelecimento autuado, na forma de tabela que apresenta, e que, diante do exposto, entende provado que não houve venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, sendo a diferença entre o estoque registrado e os registros magnéticos correspondentes apenas à quebra dos estoques decorrentes dos motivos já narrados anteriormente, e que, dentro desse contexto, há uma margem de normalidade que permite, conforme artigo 100 do RICMS/BA, a manutenção dos créditos eventualmente tomados sobre as mercadorias que teriam sido objeto de suposta omissão de saídas.

Posiciona-se 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), diante dos artigos 140 e seguintes do RPAF/99 preverem 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 (artigo 142).

Fala acerca da necessidade de se referir que possui, atualmente, nada menos do que onze autos de infração relativos à mesma matéria, sobre estabelecimentos e períodos diferentes, dos quais, quatro já se encontram em sede de execução fiscal, permanecendo os demais, como o presente, em discussão perante o CONSEF.

Menciona, ainda, que em duas execuções fiscais ajuizadas (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, tendo a perícia sido 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.

Conforme explanação, anota que a contagem física do estoque, que reflete sua respectiva escrituração em livro fiscal, ocorre ao final do exercício e, na metodologia empregada pela fiscalização, as comparações se dão entre os levantamentos realizados no espaço de um ano, período em que movimenta suas mercadorias e apura eventuais falhas decorrentes de furtos,

perdas e quebras anormais. Todavia, a situação dos autos é diferente daquela que poderia ser controlada pela empresa.

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.

Todavia, defende posição de que tais diferenças, porém, não podem ser ignoradas, uma vez que segundo o perito do juízo atuante no processo de embargos à execução fiscal 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 dnota fiscalização neste e naquele processo: o de haver diferenças numéricas entre o estoque inicial, as entradas e as saídas, em relação ao estoque final.

Informa que na perícia, o 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. Este é o elemento extra, referido na exposição fática, essencial para o correto e verdadeiro cálculo de estoque das mercadorias, concluindo 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, e a apuração das entradas e das saídas durante esse período está devidamente refletida nos livros fiscais da empresa.

Destaca que o juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador julgou os Embargos à Execução Fiscal totalmente procedentes, sendo desconstituído o Auto de Infração mencionado em Sentença proferida em 21 de fevereiro de 2018, na forma do documento que afirma estar acostando, cuja matéria seria exatamente a mesma da presente impugnação.

No mesmo sentido, menciona ter também obtido êxito nos Embargos à Execução Fiscal 0333983-74.2015.8.05.0001, cuja matéria também é exatamente a mesma da presente Impugnação, sendo proferida Sentença apensa, julgando totalmente procedentes os seus argumentos, desconstituindo o Auto de Infração discutido, e como se observa, o Fisco Estadual assenta-se na premissa de que as diferenças de estoques sempre tipificam omissão de receita de ICMS, sem, contudo, apresentar outros elementos probatórios capazes de indicar a real ocorrência da operação sujeita à incidência do tributo, qual seja a circulação de mercadoria.

Rememora ter conseguido, na situação em epígrafe, afastar, através da prova pericial (fls. 855/871), a presunção realizada pelo Ente Público, de modo a demonstrar que a diferença de estoque apurada pela Fazenda está dentro dos padrões de normalidade para as hipóteses de extravios, avarias e furtos no seu ramo de atuação varejista, isto é, abaixo de 2,62%, percentual adotado como parâmetro pelo PROVAR - Programa de Administração de Varejo.

Ressalta se exigir que o embargante comprove de forma cabal a não ocorrência do fato gerador e, consequentemente, a ocorrência dos extravios, furtos e avarias, implicaria a necessidade de produção de uma prova diabólica, vedada pela legislação ordinária, consoante inteligência do artigo 373, §1º do CPC, e de outro lado, a Fazenda Pública dispõe de meios acessíveis para fazer prova do fato positivo, dispondo de sistemas internos e cruzamentos de dados capazes de evidenciar a ocorrência do fato gerador, esforços que não foram empregados pelo Fisco, que sequer apresentou impugnação aos embargos, na execução fiscal ou formulou quesitos no sentido de dirimir a dúvida existente acerca da hipótese de incidência.

Esclarece que o Direito Tributário se fundamenta nos princípios da tipicidade fechada e da legalidade e, portanto, não autoriza lançamentos tributários baseados exclusivamente em presunções e suposições, sendo necessário mais que isso, explique-se, a prova da subsunção dos

fatatos à hipótese de incidência tributária, o que não ocorreu no caso em tela e segundo a fiscalização, tal prova consiste no fato de a escrituração dos livros fiscais depor apenas e tão somente a favor do Fisco, ou seja, de modo contrário ao contribuinte. Se a empresa lançou determinado número em livro fiscal, não pode, sob pena de beneficiar-se sobre erro próprio, alegar que tal número não espelha ou não reflete a realidade. Disso não se discorda, porém, a resposta ao questionamento não está na premissa de que os livros estão corretos.

Invocando o laudo pericial apresentado (Doc. 08), reafirma que os lançamentos efetuados nos livros de registro de entradas e saídas refletem com a exatidão esperada toda e qualquer entrada ou saída de mercadoria, do estoque, durante o ano, que tenha sido acompanhada da respectiva nota fiscal de entrada ou saída. É dizer, os livros refletem a realidade conhecida, sabida.

E complementa: boletins de ocorrência, notas fiscais de baixa com CFOP respectivo etc., são lavrados a qualquer momento, ao longo do ano, para documentar e, em certos casos, provocar o estorno do crédito de ICMS lançado pela entrada daquele produto, todavia, isso só ocorre no momento em que a quebra do estoque, traduzida pelo furto, roubo, perda, etc., é identificada. Sendo identificada, fala ser evidente que haverá o devido tratamento em relação ao estoque, o que refletirá, a partir da emissão do respectivo documento fiscal de baixa ou retorno simbólico, por exemplo, nos livros de registro de entradas e saídas do estabelecimento e, consequentemente, no levantamento do estoque final.

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, sendo que 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.

Considerando tais premissas, entende necessário que seja auferido, caso não se tomem desde já por incontroversas, que é absolutamente impossível a ocorrência de aquisição e venda de mercadoria sem nota fiscal. Ou seja, venda de mercadoria sem tributação, do que resultará, necessariamente, o reconhecimento da ausência de prejuízo ao Fisco.

Indica o seu assistente técnico e formula quesitação dirigida ao diligente, concluindo que se considerando tais pontos, será possível à própria diligência verificar se as alegações trazidas na presente peça encontram ou não guarida nos fatos narrados, bem como se poderá concluir se, das diferenças de estoque, necessariamente resultará omissão de entrada/saída e ausência de recolhimento do ICMS.

Requer o recebimento da presente impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário até decisão final, bem como seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do artigo 145 do Decreto 7.629/99, e conforme os quesitos apresentados, sob acompanhamento do assistente técnico indicado; ou, sucessivamente, que se faça de ofício, o agrupamento das mercadorias idênticas e ao fim, seja desconstituído o crédito tributário estampado em relação à infração 02 e a homologação dos recolhimentos realizados em relação às demais infrações.

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, bem como sejam as intimações enviadas exclusivamente para endereço dos procuradores indicado.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 312 a 319, observa que a empresa, inconformada com o procedimento fiscal, apresenta defesa para impugnação do presente auto de infração. Das 07 (sete) infrações lançadas, cinco delas (infrações 01, 04, 05, 06 e 07), foram reconhecidas pelo contribuinte e devidamente pagas, conforme comprovantes anexados ao processo às folhas 207 a 219.

Em relação às infrações restantes (02 e 03), aponta ter o contribuinte em sua defesa nas infrações relacionadas à contagem física de estoques, se baseado primordialmente 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.

Fará a análise de tais pontos, esclarecendo antes a importância da correta escrituração dos livros fiscais, onde o contribuinte ainda parece equivocar-se, iniciando pela constatação de a legislação do ICMS impor 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.

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

Adicionalmente, anote ser sabido que é 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. 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, havendo, inclusive, um Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP próprio para isso, o 5927.

Invoca o artigo 312 do RICMS/BA, que transcreve em seu teor.

De igual forma, todas as entradas e saídas de mercadorias observa que 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.

Reporta 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. Assim, 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.

Baseando-se 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 procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em questão.

Quanto ao argumento da presunção utilizado pela defesa, indica ser sabido que o valor do ICMS devido numa operação mercantil é destacado na nota fiscal que deve acompanhar aquela operação, e essa nota fiscal é posteriormente escriturada no livro Registro de Saídas ou de Entradas de mercadorias, além do que o somatório do imposto devido em cada operação escriturada é lançado no livro Registro de Apuração, onde após confronto entre débitos e créditos, se encontra o valor do ICMS devido, a ser recolhido, em cada período de apuração.

Em relação às omissões de saídas, identificadas e lançadas na infração de número 02, se o contribuinte não emitiu nota fiscal (ou cupom fiscal) para documentar a saída de uma mercadoria, consequentemente não houve lançamento do ICMS correspondente àquela operação no livro Registro de Saídas, e nem tal valor foi levado a débito do livro Registro de Apuração, se afirma e não se presume que não houve pagamento do ICMS devido naquela operação.

Esclarece que não está a “presumir”, tampouco a “projetar”, fato gerador de ICMS, apenas 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.

Em relação às omissões de entradas, observa o que diz a Portaria 445/98 em seu artigo 7º inciso II que transcreve, além do teor da Lei 7.014/96, artigo 4º, § 4º, inciso IV (copiados), e, portanto, haja vista a previsão legal para cobrança do imposto devido pelas omissões de entrada, não há o que se discutir, pelo que reafirma o crédito tributário lançado na infração 03.

Quanto ao argumento de ocorrência de quebra de estoque, diz que as afirmações defensivas 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. Não pode o contribuinte adotar “metodologia própria e/ou paralela de controle dos estoques” e depois não arcar com os prejuízos dela decorrentes.

Menciona e reproduz o teor do Guia Prático da EFD no Registro 0200, reforçando, que se houve saída de mercadorias por perda, roubo ou deterioração, existe a obrigação de emitir nota fiscal para baixa-las do estoque, bem como estornar o ICMS creditado quando da entrada das mesmas. A citação ao artigo 312 do RICMS/BA, que cobre o assunto, já foi feita anteriormente no corpo da informação fiscal.

Invoca, de igual forma, o artigo 83 do RICMS/12 (copiada), e que se houve saída sem identificação da espécie de mercadoria ou, como diz o próprio contribuinte “venda de produto sem etiqueta”, somente tem a lamentar novamente.

Após mencionar o conteúdo do artigo 40, § 2º da Lei 7.014/96, se posiciona contrária ao pedido de perícia técnica, não vendo a necessidade da mesma, uma vez que a defesa traz somente argumentos desprovidos de realidade material e as questões alegadas dizem muito mais da falta de conhecimento da causa do que de “erros materiais” do lançamento ora em discussão.

As supostas dificuldades da empresa em manter o rigoroso controle de seus estoques não a isentam de assumir as penalidades tributárias delas decorrentes, diz.

Por fim, garante que todas as alegações apresentadas pelo contribuinte foram devidamente analisadas e respondidas e, como não trazem fato novo nem acostam documento probatório capaz de modificar os lançamentos efetuados, não há reparos a fazer no lançamento em questão.

Assim, entendendo como esclarecidos todos os argumentos trazidos pela defesa ao presente processo, reafirma a legitimidade do crédito lançado.

Constam às fls. 322 a 343, relatórios de pagamento referentes aos recolhimentos das parcelas reconhecidas pela empresa autuada.

## VOTO

O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação, por parte da empresa autuada, as infrações 02 e 03.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, tanto assim que abordou todos os aspectos da autuação na sua peça defensiva, diante da instalação do contencioso, de forma precisa e pontual.

Frente ao fato de que as infrações 01, 04, 05, 06 e 07 foram devidamente reconhecidas e recolhidas pelo sujeito passivo, estão fora da lide, e tidas como procedentes, remanescendo apenas e tão somente a discussão relativa às infrações 02 e 03, que decorrem da realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado.

Inicialmente, em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado na peça mencionada, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; 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; e de perícia fiscal, quando a prova do

fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se, que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, como já dito, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito, elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada, tratando da questão do agrupamento de maneira teórica, hipotética apenas, sem trazer qualquer elemento concreto que indicasse tal necessidade.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

*“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

*2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

*3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1*

*Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA*

*Julgamento: 12/05/2015*

*Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA*

*Publicação: DJe 18/05/2015*

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147, incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Ademais, os livros fiscais disponibilizados para tal pelo sujeito passivo já foram examinados quando da realização dos trabalhos de auditoria pela fiscalização, de modo que o que seria feito, repetiria em metodologia o trabalho já executado.

Quanto ao mérito da autuação, como já visto anteriormente, resultou na aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas na infração 02 e entradas na infração 03.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado 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*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado 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 consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, 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 notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados: se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Importante esclarecer que a acusação fiscal na infração 02 é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação não fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária, se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo*

*administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros, fatos fictícios, ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII, assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às partes litigantes, garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material, deve obedecer aos princípios constitucionais e às normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo, existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las, se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Ademais, no tocante a tais tipos de omissões (saídas), diferentemente do entendimento da defesa, não se há de falar em presunção, uma vez que a operação de saída de mercadorias tributáveis é fato gerador do ICMS, nos termos do artigo 2º da Lei Complementar 87/96 (o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares). Já o artigo 4º da Lei 7.014/96, determina que se considere ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de

mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Logo, os produtos estão devidamente identificados em quantidades por tipo e código de mercadoria, sendo os dados aferidos a partir de livros e documentos fiscais preenchidos, escriturados e apresentados pelo próprio estabelecimento autuado, sendo inequívoca a ocorrência do fato gerador do imposto.

Quanto à infração 03, foi lançada conforme determina o mesmo artigo 4º acima mencionado, em seu § 4º, que salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar (inciso IV), entradas de mercadorias ou bens não registrados, ou seja, ali se estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança. E aqui vale tecer algumas breves considerações acerca da palavra “presume”, ou de forma mais abrangente, acerca da presunção em direito tributário.

É sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam, para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam -, as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta.

Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica ao contribuinte, a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

É pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, para ocorrer a tributação, necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova, cabendo excepcionalmente ao acusado provar que não procedeu conforme acusado, sendo indevida a imputação.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde se ressalte que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

A presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido, e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

A autuação se embasa em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a

prova que a contradite, diante da possibilidade e que o sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu até o momento.

Tal fato, enseja as situações previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

A presunção adotada como base para a autuação na infração 03 possui a necessária base legal, foi corretamente demonstrada à vista dos demonstrativos elaborados e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação, possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Ainda que a empresa autuada reafirme possuir controles internos de estoques, estes não se mostraram eficazes, no caso em tela, diante dos valores apurados a título de omissão. Da mesma maneira, não se pode acolher o argumento de que as diferenças verificadas se referem a trocas de mercadorias, uma vez que estas, no momento da entrada no estabelecimento, deveriam ser incorporadas aos estoques, pela emissão de nota fiscal de entrada, além do que existe toda uma regulamentação na legislação para tais hipóteses, presentes nos artigos 452, § 2º, do artigo 653 do RICMS/12.

De todo modo, os livros fiscais devem refletir fielmente as movimentações de estoques que ocorrem no estabelecimento, inclusive o livro Registro de Inventário deve apontar com precisão quais os produtos que se encontram fisicamente no estabelecimento do contribuinte, disponíveis para comercialização.

No tocante à existência de eventuais perdas, por quebras ou quaisquer outros motivos, a legislação do ICMS prevê especificamente tal possibilidade, e aqui, caberia à empresa comprovar que efetuou as suas operações de acordo com o preceito normativo, mediante apresentação de documentos fiscais que comprovassem os ajustes realizados, o que não consta nos autos, e impede de acolher tal argumento.

Posso mencionar, por sua inteira pertinência, artigo de autoria de Fernando de Oliveira Lima, disponível no site <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2utd/perdas-de-mercadorias-estorno-de-credito-fernando-de-oliveira-lima>, o qual assim se posiciona a respeito do tema:

*“Uma constante na vida das empresas industriais e comerciais é a quantidade de insumos e mercadorias que são furtadas, roubadas, inutilizados ou deteriorados em face da produção normal ou obsolescência, no decorrer de suas atividades. Neste sentido, o fisco vem exigindo o estorno do crédito fiscal, para os impostos e contribuições não-cumulativos.*

*E o fisco não tem dificuldade de apurar as diferenças de estoques, quer nas indústrias quer nas atividades comerciais. No comércio, mesmo para os varejistas, a facilidade do levantamento está na implantação do ECF (Equipamento Emissor Fiscal); e, nas indústrias com os controles industriais de que dispõe o fisco, é fácil apurar as diferenças de perda de insumos, em decorrência da sua atividade.*

*As modalidades de perda, até por pressão da concorrência, nem sempre são recuperadas mediante adição ao preço de venda. Além disso, as seguradoras nem sempre cobrem essa espécie de custos porque as empresas não têm como comprovar. O pior é que, ainda por cima, os contribuintes são obrigados a arcar com a obrigação do estorno, mediante anulação dos créditos, efetivadas por ocasião da aquisição dos tributos e contribuições IPI, ICMS, PIS e COFINS registrados quando da aquisição desses insumos ou mercadorias.*

*É certo que algumas empresas que não enfrentam tanto a concorrência predatória, conseguem repassar, no preço de venda, para o adquirente, essas perdas. Porém outras, que enfrentam concorrência predatória, é normal arcar com os custos, sem repassá-los para o adquirente sob pena de ser massacrado pelo mercado concorrente.*

*Ocorre, porém, que muitas vezes, até por desconhecimento do setor fiscal, e também por falta do conhecimento da legislação, poucas empresas efetuam o estorno do crédito, passando, consequentemente, a correr o risco de serem vitimadas por ação fiscal que lhe aplicam penalidade, mediante autuação fiscal, exigindo além da glosa do crédito, multa que varia de 75% a 200%, a depender do tributo e do Estado, além dos acréscimos de juros a base SELIC.*

*Sendo assim, passemos a demonstrar a previsão legal de cada um dos tributos que exigem o estorno:*

(...)

#### *Conclusão*

*É recomendável que se mantenha controle das perdas e, se for o caso, procure fazer seguro nesse sentido, porque, além de ter que arcar com o prejuízo causado pelo furto, roubo, inutilização ou deteriorização de suas mercadorias ou insumos, as empresas deverão, por lei, também, estornar de suas escritas os créditos fiscais oriundos da aquisição desses insumos ou mercadorias, a fim de não serem penalizadas pela terceira vez, com a lavratura do Auto de Infração pelo fisco no qual glosará o crédito fiscal e aplicará, a depender do caso, multa variando entre 75% a 100% e juros SELIC.”.*

E a própria defesa, reconhece e sabe dos cuidados que devem ser observados em relação às perdas e quebras, sendo que o estado da Bahia adota posicionamento no sentido contido no artigo 312 do RICMS/12 de que:

*“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”.*

No mesmo sentido, também dispõe o artigo 83 do RICMS/12:

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

(...)

*V - na regularização em virtude de diferença de preço, quantidade, volume ou peso de mercadoria;*

(...)

*IX - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais”.*

Ou seja: para ajustes decorrentes de perdas ou quebras, deve ser emitida nota fiscal, que ao tempo em que estorna o crédito fiscal, ajusta os quantitativos dos estoques, evitando as distorções decorrentes de tais ocorrências, o que não consta nos autos ter sido realizado pela autuada, até pelo fato de que poderia trazer tais documentos ou até mesmo indicar em sua EFD, operações eventualmente realizadas com o CFOP 5927, correspondente a “*lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*”, a ser feito quando constatadas perdas nos estoques, por deterioração, vencimento da validade, quebra, sinistro, fruto, ou ocorrência similar, o que não ocorreu, não sendo, como denomina a defesa, “*prova diabólica*” ou impossível de ser produzida.

Já os relatórios e gráficos do PROVAR - Programa de Administração de Varejo, trazidos pela defesa, apenas e tão somente demonstram a existência de quebras e perdas no ramo em que a

empresa atua, não possuindo, entretanto, o condão de desobrigar os contribuintes dos procedimentos expressamente previstos na legislação tributária estadual.

Importante frisar que não se está aqui se desconsiderando a existência de perdas ou quebras nos estoques da autuada, apenas e tão somente o fato das mesmas não estarem documentadas, como exige a legislação, e essa documentação apenas seria através da emissão da respectiva nota fiscal.

Tal tema não se constitui em novidade nem para a autuada, nem para o Fisco, inclusive já foi devidamente apreciado em outras ocasiões, quando de julgamentos de Autos de Infração sobre a mesma matéria, a exemplo dos Acórdãos CJF 0253-12/16, CJF 0326-11/17, CJF 0349-12/14, CJF 0432-13/13 e CJF 0299-12/17.

Do Acórdão CJF 0253-12/16, prolatado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho, julgado em 16 de dezembro de 2016, o qual acolho e me associo integralmente, extraio o seguinte trecho do voto condutor, de relatoria da então Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, em apreciação de Recurso impetrado pela empresa autuada no presente lançamento, no qual foi arguida a mesma tese ora esposada pela defesa:

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

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

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

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

E mais adiante, analisando a questão de mérito, assim se posiciona:

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

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

*2. no exercício de 2011 (infração 9) foram apuradas, também em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de saídas de mercadorias, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão real de operações de saídas de mercadorias tributáveis (artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/97).*

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

*Ocorre que o levantamento de estoques, como dito acima, é um procedimento de apuração quantitativa dos estoques e das entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documentos fiscais, não havendo como vinculá-lo, pelo menos em princípio, com os lançamentos efetuados*

*na contabilidade pela expressão monetária dos fatos ocorridos na comercialização de produtos pelo estabelecimento.*

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

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

Da mesma maneira, posso mencionar, pela igual pertinência, decisão contida no Acórdão CJF 0349-12/14 julgado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho, em 11 de novembro de 2014, no qual destaco o seguinte trecho do voto condutor, do então Conselheiro Daniel Ribeiro Silva:

*“ (...) No mais, do julgamento realizado pela JJF, verifico que o mesmo analisou detalhadamente todas as matérias aduzidas no presente processo, e de acordo com as peças processuais apresentadas (levantamentos, mercadorias levantadas, etc.), entendo que não existe necessidade de se procrastinar a lide sob questões que além de estarem comprovadas, vale salientar que a autuação está embasada na legislação estadual, além de que a empresa não trouxe aos autos prova legal dos seus argumentos.*

*Outrossim, analisando as peças processuais, constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 39, 41 e 42, do RPAF/99, sendo as infrações descritas de forma clara, estando fundamentadas nos demonstrativos e documentos fiscais que as embasam, estando elas determinadas, com segurança, bem como identificado o infrator. Não vislumbro nos autos qualquer vício que inquine o Decisão recorrida ou o lançamento de nulidade e a lide tem transcorrido no âmbito do devido processo legal.*

*Assim, indefiro a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.*

*No mais, o Recurso apresentado passa por três vertentes. A primeira diz respeito à insurgência do recorrente a respeito de perdas normais na sua atividade comercial, restringindo suas alegações à infração 1. A segunda de que a Portaria nº 445/98 foi desobedecida (não houve o agrupamento das mercadorias e feito por itens selecionados pelo próprio autuante). Por fim, a terceira de que as penalidades aplicadas são confiscatórias e desproporcionais.*

*Em atenção à discussão trazida pelo recorrente quanto às perdas existentes quando do exercício de suas atividades, relativamente à infração 1, primeiramente observo que ele trouxe para consubstanciar seus argumentos diversos Acórdãos deste Colegiado que tratam de perdas (quer “normais” ou “anormais” de produção) em estabelecimentos fabris.*

*Elas não dão substrato aos seus argumentos, pois o recorrente é empresa comercial varejista, atuando no segmento de hipermercado. E, para que contestações, como a ora apresentada, não pudessem surgir, os autuantes não incluíram no levantamento fiscal todos os produtos pela empresa fabricados, bem como seus insumos, restando tão somente àqueles adquiridos com o fito de comercialização. Além do mais, ressalto que a mercadoria “carne”, de igual forma também não foi, no levantamento, incluída (fl. 268 dos autos).*

*No mais, é evidente que perdas (“normais” e eventualmente “anormais”), extravios, deterioração, perecimento, etc., ocorrem no ramo de atividade do recorrente, ou em outros ramos comerciais. Não se discute que perdas devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão.*

*A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.*

*Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do recorrente) adquire mercadorias para comercialização, por lei, tem direito ao crédito tributário desta aquisição (e aqui adstrito à infração 3, conforme Recurso). Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, ele deve, por obrigação legal, ser documentado, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).*

*Em assim sendo, determina o RICMS/97:*

*'Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):*

*I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS;*

*[...]*

*IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);*

*[...]*

*X - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais; XI - nas demais hipóteses previstas na legislação.*

*§ 2º Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:*

*Art. 218. Os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais (art. 38), emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A (Anexos 15 e 16):*

*[...]*

*V - nas hipóteses do art. 201 e nas demais situações previstas na legislação.*

*Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:*

*[...]*

*VI - nas situações e prazos do art. 201'.*

*Portanto, a norma regulamentar impõe a emissão de documento fiscal na situação ora em análise com CFOP 5927 a título de baixa dos estoques pelos eventos acontecidos, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois patente que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível à reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.*

*E, apenas como observação: todas as devoluções de mercadorias devidamente documentadas, foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque já que ele representa a movimentação de mercadorias registradas na escrita fiscal do contribuinte.*

*Desta forma, razão não assiste ao recorrente em pretender desconstituir a infração 01, tanto em relação às perdas normais, perecimento, deterioração, uma vez que restou nos autos, sem qualquer prova em contrário, que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos expressamente exigidos na legislação. Em razão disso, resta subsistente a Infração 1.*

*No mais, no que se refere à Infração 2 o recorrente aduz, de forma genérica, que o autuante não levou em consideração o desmembramento dos produtos e todos os códigos gerados. Da análise dos autos, verifico que o autuante cumpriu todos os requisitos da Portaria nº 445/98.*

*Da análise dos demonstrativos que compõem o levantamento quantitativo evidencia que o autuante tomou os devidos cuidados ao elaborar o levantamento, razão pela qual nem o recorrente demonstrou, e nem esse Relator vislumbra equívoco quanto à quantificação das mercadorias incluídas na auditoria fiscal. O autuado, por sua vez, não indica, em seu Recurso, quais os itens em que foi utilizado código equivocado.*

Assim, entendo restarem aplicáveis os arts. 140 e 143 do RPAF:

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Por falta de prova, não há como prosperar a alegação defensiva....”.*

Faltou, como já visto, a colação aos autos das provas relativas às alegações defensivas, as quais não vieram ou foram apresentadas até o presente momento, o que fragiliza e vulnera as teses apresentadas, e tal fato encaminha a lide para a manutenção da autuação.

Fato é que, as omissões apuradas nas infrações 02 e 03 foram devidamente comprovadas, apuradas e provadas, inclusive a autuante na exordial, menciona os demonstrativos que as comprovam (Anexos II e III, respectivamente), contrariamente à afirmação da defesa. Desta maneira, mantenho as infrações 02 e 03, vez que procedentes.

Quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões administrativas dos Estados de Pernambuco e Bahia, o primeiro não faz coisa julgada neste Estado, sequer vincula o julgador, motivo pelo qual não pode ser acolhido em socorro da defendant. Quanto ao Acórdão deste CONSEF, da mesma forma, não vincula o julgador, diante da vigência do princípio do seu livre convencimento motivado, bem como por dizerem respeito a situações diversas das aqui analisadas, qual seja, estabelecimento industrial, além de ser um Acórdão já bastante defasado no tempo, diante do ano de julgamento (1969), ou seja, quase cinquenta anos.

De igual modo, as decisões trazidas na esfera da Receita Federal, não ajudam a defesa, vez que, igualmente referentes a processos de industrialização.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199, de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF, oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Da mesma forma, o fato de ser uma rede de expressão nacional como a defesa informa em sua peça, deveria concorrer para que erros e equívocos em tamanha quantidade daqueles arrolados no presente lançamento, cuja maioria foi reconhecida pela própria empresa, não ocorressem, inclusive com implicação na falta de recolhimento de imposto, como as infrações 01, 04, 05 e 06, sequer deixar de registrar diversas notas fiscais na sua escrituração, como apurado na infração 07.

Quanto às decisões judiciais trazidas em sede de defesa, referentes a ações judiciais visando a anulação de lançamentos de igual teor do presente, esclareço que as mesmas não se apresentam como vinculantes e nem se comprovou nos autos o trânsito em julgado do feito, razão para a impossibilidade de seu acolhimento.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento seja julgado procedente em toda a sua inteireza, devendo o setor competente homologar os valores recolhidos pelo contribuinte.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279465.0001/18-8, lavrado contra **LOJAS RENNER S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$386.460,54**, acrescido das multas de 60% sobre R\$53.888,41 e 100% sobre R\$332.572,13, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$24.995,42** e por descumprimento de obrigação acessória de **R\$1.218,19**, previstas nos incisos II, “d” e XI, do mesmo artigo e diploma legal citado, devendo o órgão competente homologar os valores recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ- JULGADORA