

A. I. N° - 279465.0006/17-1  
AUTUADO - LOJAS RENNER S. A.  
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06/02/2019

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0229-03/18**

**EMENTA: ICMS.** 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Autuado não impugnou. 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. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. **b)** ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Infrações não impugnadas. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 19/12/2017, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$261.027,09, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$12.921,24. 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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013, 2014 e 2015), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$226.711,15. Multa de 100%.

Infração 03 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, outubro e novembro de 2014; janeiro, fevereiro, abril, junho, julho, outubro e dezembro de 2015. Valor do débito: R\$2.184,62. Multa de 60%.

Infração 04 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação

destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março, maio, agosto a outubro e dezembro de 2013; janeiro, março, junho, julho e novembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$2.958,99. Multa de 60%.

Infração 05 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de maio, setembro e dezembro de 2013; abril, agosto, setembro e dezembro de 2014; janeiro, abril, maio, julho a outubro de 2015. Valor do débito: R\$13.263,75. Multa de 60%.

Infração 06 – 07.01.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a junho e dezembro de 2013; janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, agosto a dezembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$1.373,62.

Infração 07 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$1.613,73.

O autuado apresentou impugnação às fls. 166 a 182, alegando que é renomada empresa do comércio varejista, possuindo estabelecimentos em diversas unidades da federação. Por conta de suas atividades, está sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Diz que foram apuradas, no presente Auto de Infração, sete infrações. De plano, informa que as infrações n.ºs 01, 03, 04, 05, 06 e 07 não serão objeto de impugnação. Isso porque, o impugnante já realizou o pagamento do imposto apurado nessas infrações, conforme faz prova com as guias que acostou aos autos.

Quanto à infração 02, decorrente de "levantamento quantitativo de estoques, por espécie, em regime fechado", alega que ao longo do ano, compras, vendas, devoluções, etc., são realizadas e ocasionam a movimentação do 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 pelas notas e cupons fiscais, e os números de estoques inicial e final constantes do livro de Registro de Inventário.

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 fórmula sugerida pela fiscalização, que é essencial para o correto e verdadeiro cálculo de estoque das mercadorias.

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

Entende 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.

Também entende 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.

Comenta sobre o princípio da razoabilidade como um postulado orientador da aplicação de determinadas normas, sendo que a razoabilidade encontra guarida constitucional (Art. 5º, inciso LIV da CF), e diz que no caso concreto, sequer existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável. Afirma que 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).

Entende que existe no presente Auto de Infração 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.

Ressalta que 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. Diz 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.

Afirma que ao Fisco cabe a comprovação das infrações que vier a imputar aos contribuintes, devendo 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, sendo irrazoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco. O princípio da razoabilidade está, portanto, afastando a existência de infração tributária por ausência de recolhimento de ICMS, quando, nas condições aqui obtidas, for constatada a mera divergência entre estoques (Livro e SPED).

Alega que a imputação de uma infração tributária por presunção não pode ser levada a cabo pelo Fisco, mormente no caso concreto, já que as omissões foram presumidas incorreta e 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.

Repete a alegação de que a Lojas Renner S/A é 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). Entende não ser razoável admitir que a empresa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outra das 27 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.

Diz que a fiscalização baiana comparou o constante no livro de Registro de Entradas, livro Registro de Saídas e livro Registro de Inventário, sendo que a discrepância entre tais livros e a

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

A fim de afastar a presunção, alega que as autoridades fiscais que lavraram o Auto de Infração deveriam comprovar a ocorrência das omissões de entrada e de saída, trazendo à acusação fiscal a prova de que mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque. Porém, o que consta no relatório do Auto de Infração é apenas o resultado da conta aritmética entre (i) os estoques iniciais somados (ii) às entradas e subtraídos (iii) às saídas.

Acrescenta que, para cobrança efetiva do ICMS que 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. É o que se depreende em face da multa lavrada, de 100% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Diz que os 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.

Afirma que o reconhecimento dessa suposta fraude não pode ser admitido pelo mero resultado aritmético da conta efetuada pela fiscalização, mas sim, deverá a autoridade 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 recurso da presente discussão.

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. 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.

Ressalta que o RICMS/BA prevê que na atividade de comercialização de mercadorias é possível que ocorram as chamadas quebras de estoque, sendo essa expressão corriqueira à atividade comercial, gerando, por certo, os respectivos efeitos para fins tributários.

Tal ocorre justamente nas situações de 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).

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

As perdas têm múltiplas causas, dentre as quais se destacam os furtos externos e a própria quebra operacional como as mais comuns, conforme gráfico elaborado pelo Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração, atrelado à Universidade de São Paulo, USP.

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. A presença de seguranças nas portas e detectores de etiqueta

eletrônica, além de câmeras nos caixas e nas araras, são instrumentos de controle do estoque que está depositado em loja.

Mesmo assim, as lojas do setor vestuário concentram um dos maiores índices de furto do estoque-mostruário. Internamente, a empresa também possui 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 art. 100. Afinal, aplicando-se o entendimento do mencionado art. 100 do RICMS da Bahia, tem-se que o contribuinte que sofrer a quebra de estoque baseada no furto de mercadorias deve estornar ou anular o crédito fiscal, o que entende configurar um caso diferente do que ora se tem em liça.

Diz que o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (baixas de estoque por quebra). As lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas seguintes situações:

1. Troca de mercadorias em qualquer das lojas: o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da impugnante em todo o Brasil, sem qualquer limitação.
2. Compra de “packs” (pacotes): a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), que, por sua vez, são verificados e cadastrados no estoque segundo modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal.
3. Venda de produto sem etiqueta: inconsistências no estoque que, posteriormente, tem de ser retificadas, decorrentes de venda de produto sem etiqueta (cliente escolhe a mercadoria e, no momento da compra, o funcionário da loja percebe que o produto teve a etiqueta extraviada). O funcionário faz a venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo. Assim, em que pese o cliente tenha adquirido camiseta cinza, tamanho “p”, o sistema, na venda, baixou do estoque camiseta vermelha, tamanho “g” (cuja etiqueta foi utilizada para a efetivação da venda). Por conceito, é situação impossível, já que não há como se conceber que, em estoque, a empresa tenha “-2” camisetas...
4. Agrupamento de itens por parte da fiscalização: aprofundando-se o exemplo supra, veja-se que, se a referida camiseta vermelha, tamanho “g”, era a última do estoque, com a venda efetuada (em razão da venda da camiseta cinza), o estoque ficou zerado. Assim, se, em seguida, a camiseta vermelha “g” for vendida, o estoque ficará negativo, sem que tenha havido uma omissão de saída em relação a tal item, já que tanto a camiseta cinza quanto a vermelha foram vendidas mediante a emissão de Nota Fiscal e com pagamento de tributo. Também não se poderá dizer que houve omissão de entrada em relação à camiseta cinza. Sendo assim, poderá haver inconsistências no relatório fiscal, onde o mesmo refere que agrupou códigos do mesmo item, sendo possível evidenciar que dentre as camisetas, por exemplo, haveria calças ou outros produtos diferentes, utilizados na venda.

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

Tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário. Não se 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.

Entende ser esse 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 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. Ao contrário da Fiscalização, 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.

Cita a jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, e diz que é preciso considerar outro importantíssimo ponto: o prejuízo das quebras compõe o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica. 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 citou.

Para que se comprovem os fatos supra narrados, afirma que se deve realizar perícia nos documentos 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. Diz que a diferença, porém, é que, sobre tais documentos, será possível construir uma margem de segurança dentro da normalidade exigida pelo art. 100 do RICMS/BA, de modo que as quebras ocorridas dentro dessa margem constituem direito à manutenção do crédito de ICMS pela entrada e, no presente caso, ausência de ICMS não recolhido na saída supostamente omitida.

Afirma restar comprovado 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.

Reafirma a 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), e diz que os artigos 140 e seguintes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia prevêem a possibilidade de realização da perícia, sendo que, contra a sua eventual negativa, opera a presunção de veracidade da impugnação, haja vista de que a própria autoridade fiscal deverá diligenciar nesse sentido (art. 142).

Informa que possui, atualmente, nada menos do que onze autos de infração relativos à mesma matéria, sobre estabelecimentos e períodos diferentes. Dentre esses onze, quatro já se encontram em sede de execução fiscal, permanecendo os demais, como o presente, em discussão perante o CONSEF. Em duas execuções fiscais ajuizadas (n.ºs 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-89.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 9ª e 11ª Varas de Fazenda Pública de Salvador), o impugnante, na qualidade de Autor de embargos às referidas execuções fiscais, requereu a produção de prova pericial contábil.

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.

Repete 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. O estabelecimento autuado 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.

As diferenças apuradas não podem ser ignoradas. Segundo o perito do juízo atuante no processo de embargos à execução fiscal n.º 0335044-04.2014.8.05.0001, junto à 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, tais diferenças são chamadas de “desequilíbrio aritmético”, nome que bem sintetiza o único fato realmente comprovado pelo levantamento quantitativo de estoques realizado pela 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 duto 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. O perito do juízo conclui que, de fato, os números tendem a ser divergentes entre o estoque inicial e o estoque final, já consideradas as entradas e saídas ocorridas durante os 364 dias de movimentação de mercadorias do estabelecimento.

Diz que se depreende do laudo pericial (Doc. 06), 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.

Acrescenta que as diferenças apuradas pela fiscalização, isto é, aquelas decorrentes da comparação entre estoque inicial/entradas/saídas e estoque final, não são objeto de documentação durante o ano porque não são percebidas; a ciência do fato ocorre apenas e tão somente a partir de dois momentos: no levantamento de estoque final ocorrido após o término do exercício em preparação ao balanço patrimonial, ou através da lavratura de auto de infração.

Considerando tais premissas, 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 no tocante ao recolhimento do ICMS (obrigação principal, artigo 124, I, do RICMS/BA).

Diante disso, indica desde já assistente técnico representante legal da Lojas Renner S/A, e formula os quesitos, sem prejuízo da anexação de outros no transcorrer da diliação probatória.

Por fim, o defensor requer:

1. Seja recebida a impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário até decisão final;
2. Seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do art. 145 do RPAF/BA, Decreto n.º 7.629/99, e conforme os quesitos apresentados, sob acompanhamento do assistente técnico indicado;
3. 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.

Também 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.

O autuante presta informação fiscal às fls. 186 a 193 dos autos. Diz que o autuado insurge-se somente quanto à infração de número 02, que trata do ICMS devido por omissões de saídas de mercadorias identificadas através do levantamento quantitativo de estoque.

Afirma que a defesa da infração relacionada à contagem física de estoques, baseia-se 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.

Analisa os argumentos defensivos sob esses pontos de vista, esclarecendo a importância da correta escrituração dos livros fiscais, que parece fugir à compreensão do contribuinte, e a questão das regras de lançamento do imposto devido utilizadas pela SEFAZ, onde o contribuinte ainda parece equivocar-se.

Quanto à escrituração fiscal, diz 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.

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. Se tais registros não espelham a realidade fática da empresa, revela a falta de controle interno sobre seu objeto de negócios (revenda de mercadorias).

Acrescenta 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. Há, inclusive, um Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP próprio para isso, o 5927.

Reproduz o art. 312 do RICMS/BA, e diz que 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.

Também informa 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 – NF-e. 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 NF-e, 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.

Diz que o defendente 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, conforme dispõe o artigo 13 da Portaria 445/98.

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. 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 artigo 312, inciso IV, previamente transcrito.

Ressalta que o valor do ICMS é destacado na nota fiscal, que é posteriormente escriturada no livro Registro de Saídas, e o somatório do imposto devido é lançado no livro Registro de Apuração. Ali, após o confronto de débitos e créditos, encontra-se o valor devido em cada período de apuração.

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.

Conclui que o fisco não está a "presumir", tampouco a "projetar", fato gerador de ICMS. O fisco está a comprovar, com base nos dados extraídos da própria 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.

Comenta sobre a alegação de quebra de estoque e ao argumento defensivo de que as lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado as situações elencadas nas razões de defesa, e que não há dúvidas de que existe uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados.

Diz que as afirmações do autuado soam absurdas para o fisco 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.

Reproduz itens do Guia Prático da EFD no Registro 0200, e o art. 83 do RICMS-BA, além do art. 40, § 2º, da Lei 7.014/96. Quanto ao pedido de perícia técnica, diz que não vê 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.

Na conclusão, afirma que todas as alegações apresentadas pelo contribuinte foram devidamente analisadas e respondidas e, como não trazem fato novo, nem foi acostado qualquer documento probatório capaz de modificar os lançamentos efetuados, diz que não há reparos a fazer no presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido argüida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Ademais,

não ficou comprovado nos autos necessidade de realização de perícia, e o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas apresentadas. A deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores ou dependa de conhecimentos especiais de técnicos.

Vale salientar que o indeferimento do pedido de diligência ou perícia não pode ser considerado como cerceamento ao direito de defesa, haja vista que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer à necessidade de esclarecer fatos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi identificado qualquer fato que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, nas razões de defesa, o autuado informou que as infrações de nºs 01, 03, 04, 05, 06 e 07 não serão objeto de impugnação. Isso porque, o impugnante já realizou o pagamento do débito apurado nessas infrações. Dessa forma, voto pela procedência dos itens não impugnados, considerando que inexiste lide a ser decidida.

A infração 02 trata da 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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013, 2014 e 2015), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, exigindo-se o imposto correspondente a cada exercício fiscalizado.

O defensor alegou que existe no presente Auto de Infração é a construção meramente presumida da autuação, 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. Afirmando 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.

Observo que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. São utilizados Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela fiscalização, mediante uma seqüência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados em um ou em vários exercícios, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Não se trata de presunção, como entendeu o autuado, o Fisco apurou o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, e o mencionado levantamento fiscal constitui comprovação suficiente da infração, tendo sido utilizados, inclusive, os dados constantes em escrituração e documentos fiscais fornecidos pelo contribuinte.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque, não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias. Portanto, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis, no desenvolvimento de levantamento quantitativo de estoques, haja vista que se trata de um roteiro tipicamente de natureza fiscal.

A Portaria nº 445, de 10/08/1998, dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em 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.

O mencionado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto devem levar em conta algumas particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

Quando se efetua levantamento quantitativo, havendo omissão do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão do fato à luz da legislação (art. 6º da Portaria 445/98). Conforme estabelece o art. 13, inciso I da mencionada Portaria 445/98, 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. O imposto foi apurado neste item da autuação fiscal com base na diferença correspondente à omissão de saídas.

O defendente alegou que é justamente sobre a anormalidade da quebra que se concentra a necessidade de apuração dos fatos que sustentam a defesa, visto que esse ponto não foi considerado na autuação fiscal e é fundamental para deslindar o feito. No caso das empresas do ramo de vestuário, os furtos em loja representam uma grande parcela das Quebras de Estoque. Disse que o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (baixas de estoque por quebra).

Em relação às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, quer tenha a ocorrência sido verificada no trânsito, quer no próprio estabelecimento, o Contribuinte deve emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias. Ou seja, constitui obrigação do contribuinte, estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração. (conforme art. 312, IV do RICMS-BA/2012).

O defendente comentou sobre a troca de mercadorias em qualquer das lojas: o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da impugnante em todo o Brasil, sem qualquer limitação. Entretanto, tais procedimentos devem ser acompanhados do necessário controle e comprovação, o que não foi apresentado neste PAF.

Também alegou 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).

Se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou o que a legislação determina. Como os elementos constitutivos do débito apurado foram levantados através dos dados fornecidos pela empresa, o defensor precisaria adotar todas as providências no sentido de corrigir eventuais erros, antes da ação fiscal, criando as condições para que a fiscalização fosse realizada sem os mencionados equívocos de escrituração.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado, indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências. Dessa forma, todos os itens que entraram e saíram do estabelecimento com a descrição e respectivos códigos, distinguindo-se uns dos outros, é que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, de acordo com o livro Registro de Inventário.

Por outro lado, considerando a determinação constante no inciso III, do art. 3º da Portaria 445/98, se diversas mercadorias podem ser identificadas nos documentos e livros fiscais do autuado com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, é possível realizar o levantamento quantitativo fazendo agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins. Dessa forma, inexiste irregularidade quanto ao argumento de que houve agrupamento de itens por parte da fiscalização.

Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa de dados à 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 deveria comprovar com sua escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, não foram apresentados documentos comprobatórios das alegações defensivas.

Sobre a alegação do autuado de que a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), que por sua vez, são verificados e cadastrados no estoque segundo o modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal, o defensor deveria identificar os componentes e as respectivas quantidades de mercadorias em cada pacote, procedendo o necessário controle em sua escrita fiscal, utilizando os códigos específicos para a referida operação, o que não foi comprovado nos autos.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou no presente lançamento (infração 02), tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.

Concluo que ficou devidamente comprovado nestes autos o valor do imposto apurado nesta infração 02, de acordo com os demonstrativos elaborados pela autuante. Mantida a exigência fiscal.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada exclusivamente ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279465.0006/17-1**, lavrado contra **LOJAS RENNER S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$259.413,37**, acrescido das multas de 60% sobre R\$32.702,22, e de 100% sobre R\$226.711,15, previstas no art. 42, inciso II, alíneas “a”, “d” e “f” e inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$1.613,73**, prevista no art. 42, inciso XI da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2018

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA