

**PROCESSO** - A. I. Nº 206919.0011/14-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDOS** - LOJAS AMERICANAS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0078-03/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/09/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0214-11/19

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. I) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na apuração de diferenças tanto de saídas como de entradas, através de auditoria de estoque, num mesmo exercício, deve-se exigir o imposto relativo à base de cálculo de maior expressão monetária. Alegação recursal ineficaz à reforma da Decisão recorrida; II) ENTRADAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nesta situação deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Itens não elididos. Mantida a Decisão. Afastadas as preliminares suscitadas. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0078-03/18, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, consoante art. 169, I, “a”, do RPAF e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$409.279,99, em razão da constatação de quatro irregularidades, nos exercícios de 2009 e 2010, a seguir descritas:

*Infração 1 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$125.245,05, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - 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 contabilizadas, no mesmo exercício fechado de 2009.*

*Infração 2 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$26.798,58, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2009 e 2010.*

*Infração 3 – Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$83.196,87, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado*

*mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2009 e 2010.*

*Infração 4 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$174.039,49, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2010, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.*

A Decisão de piso julgou procedente em parte o Auto de Infração, no valor de R\$230.674,04, após rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, assim como a prejudicial de mérito de decadência, indeferir o pedido de perícia/ revisão fiscal e, no mérito, tecer as seguintes considerações:

#### VOTO

[...]

*O defendente, em sede de defesa, alegou que foram considerados os destaques segregados dos encargos financeiros cobrados nas vendas como se fossem saídas de mercadorias para fins tributários. Observou que foram desconsiderados os ajustes de estoques praticados em decorrência de perdas, furtos e perecimento de mercadorias. Frisou ainda que também foram desconsideradas, no levantamento fiscal, as operações realizadas no final de exercício e registradas no exercício seguinte.*

*Foram realizadas diversas diligências para sanear o processo em busca da verdade material. Inicialmente foi acatada a alegação relativa aos encargos financeiros considerados como operações de saídas de mercadorias e refeitos os demonstrativos de apuração.*

*O Impugnante ao tomar ciência dos novos demonstrativos elaborados pelo Auditor designado para atender a diligência reafirmou suas alegações defensivas e sustentou que nos demonstrativos apresentados pelo diligente foram incluídas mercadorias novas que não constavam levantamento original.*

*O Auditor designado, depois de examinar a alegação do Defendente, constatou que, efetivamente, por equívoco, foram incluídas algumas mercadorias no novo demonstrativo apresentado que não constavam no demonstrativo original e procedeu à correspondente exclusão. Esse novo demonstrativo sintético foi acostado à fl. 889, e o novo demonstrativo analítico consta no CD colacionado à fl. 886, cujas cópias foram entregues ao Autuado reabrindo-se o prazo de defesa. Consoante discriminação constante do demonstrativo, fl. 889, o valor da exigência originalmente lançada no valor de R\$409.279,99, foi reduzida para R\$230.677,04.*

*Ao tomar ciência do resultado da diligência que excluiu as mercadorias não relacionadas no levantamento original, depois de reprisar suas alegações já alinhadas, o Impugnante assinalou, inclusive, citando alguns exemplos que ainda constavam algumas mercadorias inéditas no novo levantamento apresentado e que, também constavam alterações relativas às omissões de entradas/saídas dos produtos em relação aos levantamentos anteriores que majoraram ou ensejaram nova tributação.*

*Depois de examinar os elementos que integram os autos, verifico que assiste razão ao Auditor designado, ao asseverar a correção da última revisão, haja vista que não mais existem mercadorias que não foram arroladas no levantamento de estoque inicial. Do mesmo modo, se comparadas às omissões de entradas e de saídas constantes na última revisão com o levantamento original, fica patente que inexistem quaisquer diferenças.*

*Logo, a apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida pela Portaria nº 445/98.*

*Ressalto que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período. São elaborados demonstrativos analíticos, referentes às quantidades, preços unitários das entradas e das saídas de mercadorias, e um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques, se for o caso, calculando-se o imposto devido.*

*O Autuado alegou ainda a ocorrência de furtos, perdas e quebras. Em relação ao registro contábil e fiscal das perdas, informou que após a apuração das diferenças existentes entre o estoque contábil e o estoque físico das lojas, realiza o ajuste de suas contas 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas). Disse que o Arquivo SINTEGRA ainda não retrata todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte, principalmente o varejista, e que eventuais perdas somente são possíveis de serem contabilizadas mediante um controle interno realizado pelo próprio contribuinte. Frisa entender que no máximo, poderia a administração fazendária exigir o estorno de crédito do ICMS em razão das perdas ocorridas.*

*Na informação fiscal, o Autuante disse que os livros fiscais e os arquivos Sinagra são obrigatórios e previstos na legislação tributária, mas o Autuado não utilizou esses elementos para comprovar suas operações,*

*apresentando seu sistema de controle interno para substituir os livros fiscais e arquivos magnéticos previstos na legislação tributária.*

*Afirmou que os exemplos apresentados, inicialmente na impugnação e depois em nova manifestação apensada ao PAF, somente demonstram os lançamentos contábeis das perdas feitos no seu sistema, que são os mesmos das omissões de saídas e das omissões de entrada, sem os respectivos lançamentos na escrita fiscal.*

*Observo que o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício ou do período considerado. Neste caso, os dados constantes no livro Registro de Inventário devem representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício. O levantamento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi efetuado com base em dados fornecidos pelo Autuado por meio dos arquivos magnéticos. A correção de erros, quando existirem em tais arquivos magnéticos, é de responsabilidade do contribuinte e os registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias e inventário efetuado com base na contagem física do estoque. Portanto, no caso de existência de erros, compete ao contribuinte informar e corrigir o erro.*

*Em relação às perdas deve ser emitida Nota Fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso. Se as mercadorias perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, não deve figurar no estoque do estabelecimento, constituindo uma das infrações referentes ao levantamento quantitativo de estoques a inclusão no inventário de mercadorias inexistentes.*

*O defendente acostou aos autos comprovações de lançamentos contábeis, indicando o código 702, “perda de inventário rotativo oficial”, e o autuante afirmou que os lançamentos contábeis das perdas feitos pelo autuado são os mesmos das omissões de saídas e das omissões de entrada, sem os respectivos lançamentos na escrita fiscal.*

*Entendo que não se trata apenas da falta de emissão de Nota Fiscal para baixa do estoque, como alegou o Autuado, e neste caso, não é suficiente fazer apenas a escrituração contábil, tendo em vista a previsão constante na legislação tributária estadual, relativamente aos estornos de crédito, e baixa no estoque constante no livro Registro de Inventário, com a emissão da correspondente Nota Fiscal. Portanto, não deve prosperar a pretensão da defesa, no que tange às perdas.*

*Não acato a alegação defensiva de que foram descon sideradas, no levantamento fiscal, as operações realizadas no final de exercício e registradas no exercício seguinte, uma vez que não foram carreadas aos autos comprovações inequívocas dessas ocorrências. No levantamento de estoques em seu demonstrativo analítico consta toda a movimentação dos estoques realizada no exercício fiscalizado identificando cronologicamente todas as notas fiscais arroladas, bem como a escrituração do livro Registro de Estoques no final de cada exercício deve constar a composição do estoque no estabelecimento das mercadorias fisicamente no estoque, em trânsito e mãos de terceiro, bem como as mercadorias de terceiro armazenadas em seu depósito.*

*Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da 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.*

*Portanto, está correto o procedimento adotado pela Fiscalização.*

*Acato as conclusões apresentadas no levantamento fiscal pelo Auditor designado na última diligência, fl. 889, salientando que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível, conforme art. 4º, da Portaria 445/98.*

*Concluo que restou provada a existência das omissões, haja vista que o levantamento fiscal revisado comprova as diferenças de estoques apuradas, por isso, são devidos os valores revisados da autuação.*

*Mantida parcialmente a exigência fiscal, nos termos do demonstrativo acostado à fl. 889, e do demonstrativo comparativo abaixo (...)*

Diante de tais considerações a Decisão da JJF foi pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor histórico de R\$230.674,04, recorrendo de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida pela 3ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 944 a 960 dos autos, onde, inicialmente, aduz decadência parcial do crédito tributário

relativo aos fatos geradores anteriores a 30.06.2009, pois, nos termos do art. 142 do CTN, deveria identificar precisamente o momento em que se deu à suposta operação que motivou a acusação fiscal, razão pela qual cabia ao fisco identificar a data das supostas circulações das mercadorias promovidas pela recorrente para que se identifique se a cobrança está ou não atingida pelo prazo decadencial.

Em seguida, destaca que não praticou as infrações que lhe foram imputadas, pois todas as vendas que realiza em seus estabelecimentos comerciais são acompanhadas de automática emissão de cupom fiscal por equipamento próprio, sendo desarrazoado cogitar da realização de operações sem controle fiscal, do que sustenta que as diferenças apuradas, em grande parte, decorreram: de perdas, furtos, quebras e extravio de mercadorias, sem que, por falhas operacionais, houvesse emissão tempestiva de documento fiscal de saída para fazer refletir tal situação no Arquivo Sintegra; da indevida exigência de tributo sobre mercadorias de uso e consumo do estabelecimento para as quais não há saídas registradas; de operações realizadas no final de um exercício cujos documentos fiscais foram escriturados no ano seguinte.

A recorrente salienta que, no próprio Acórdão recorrido, os julgadores trataram as omissões de saídas como irregularidades formais e não como vendas de mercadorias desacompanhadas das respectivas notas, mantendo a autuação fiscal por entender que deveria o “*contribuinte informar e corrigir o erro*”. Dessa forma, considera equivocado o posicionamento dos julgadores ao afastarem a preliminar de nulidade do Auto de Infração pelo erro de capitulação das infrações objeto da autuação, sob o fundamento de que a descrição dos fatos e a indicação clara e objetiva dos dispositivos infringidos supostamente supririam a irregularidade formal apontada, que, por si só, não caracterizaria as hipóteses previstas nos incisos do artigo 18 do RPAF-BA/99.

Defende que, no caso, o autuante acabou por se equivocar quanto à capitulação da infração, a qual, se existente, seria referente unicamente ao descumprimento de obrigações acessórias, sem qualquer possibilidade de prática pela recorrente de compra ou venda de mercadorias sem documentação fiscal, razão pela qual a presente autuação merece ser anulada, justamente pelo descasamento da matéria fática objeto da lide aos dispositivos legais utilizados para amparar a cobrança pretendida.

Neste sentido, quanto ao indeferimento do pedido de novas diligências e perícia, diz que a JJF errou ao indeferi-las, já que não restaram devidamente esclarecidos os fatos que motivaram a acusação fiscal, do que sustenta ser imprescindível a realização de novas diligências e/ou de perícia visando à obtenção da efetiva apuração dos fatos descritos e das assertivas efetuadas na presente defesa, em homenagem aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, norteadores das demandas administrativas, pois entende que os documentos apresentados são aptos a corroborar a tese defensiva, visto que o conjunto probatório demonstra a sistemática empregada nos casos de ajustes de estoque.

Tece considerações sobre seu desempenho ético como contribuinte e complexidade e formalismo dos procedimentos fiscais instituídos no ordenamento, pois, apesar de primar pela organização do estoque, por vezes ocorrem algumas situações que fogem do seu controle ou equívocos operacionais que podem refletir inconsistências no “levantamento quantitativo de estoques” realizado pelo fisco, a exemplo de: extravio, perecimento, deterioração, quebra, furto e roubo de produtos, nas quais a principal prejudicada é a própria recorrente, visto que arcou com os custos junto ao fornecedor e não obteve qualquer contrapartida, cujas situações passa despercebida pelo Fisco ao concluir como se as respectivas mercadorias tivessem sido revendidas sem nota fiscal, o que jamais aconteceu.

Relativamente a outros itens, aduz que a inexistência de documentos fiscais de venda se justifica porque a recorrente oferece alguns produtos por mera liberalidade e conforto do cliente, a exemplo das sacolinhas disponibilizadas livremente para os clientes. Assim, nestes casos, não há omissão de saída, pois se trata de material de uso e consumo do estabelecimento, empregado

após ou conjuntamente à operação de venda realizada pela recorrente.

Ainda segundo a recorrente, outra situação que pode acarretar nas divergências autuadas é o diferimento da escrituração de entrada de alguns produtos adquiridos em um exercício para o ano subsequente, visto que, no final do ano, a demanda por mercadorias aumenta consideravelmente e, via de consequência, é necessário adequar o respectivo abastecimento do ponto comercial. Porém, por questões operacionais e de mero procedimento, em razão do grande fluxo de entradas, não houve escrituração tempestiva de algumas notas fiscais no Livro Registro de Entradas dentro do período de apuração respectivo, mas tão só no exercício subsequente (janeiro), de modo que há aparente inconsistência entre a quantificação de mercadorias no Livro Registro de Inventário e a movimentação correspondente retratada nos documentos fiscais.

Todavia, este fato não traduz prejuízo ao erário por não implicar em supressão do tributo devido e, definitivamente, não significa a existência de omissões de saídas, mas apenas, na pior das hipóteses, mera irregularidade quanto à escrituração das notas fiscais que não resultou em ônus aos cofres públicos.

Portanto, a recorrente defende que deve ser afastada a presunção fiscal de que houve omissões de entrada/saída e consequentemente anulado o Auto de Infração.

Em seguida, a recorrente passa a tecer considerações acerca da impossibilidade de alteração da infração no decorrer do processo, eis que os julgadores reputaram correto o procedimento adotado pela fiscalização em alterar o fato gerador da infração 1 no decorrer do procedimento fiscal, inicialmente consistente na autuação por supostas omissões de entradas e, posteriormente, modificando-a para acusação de omissões de saídas, o que, segundo a apelante, tal mudança no fato gerador da infração se mostra em completa desconformidade com a razoabilidade do procedimento administrativo fiscal, pois, caso entendesse pela necessidade de autuar a suposta infração com base em omissões de saída, deveria o Fisco tê-lo feito originariamente ou então através da lavratura de novo auto de infração, o que não fez.

Salienta que, no presente caso, se chegou à absurda e inadmissível situação em que a correção do lançamento fiscal inicial agravou a situação do contribuinte, pois, além de modificar-se a imputação fiscal inicial, em relação a algumas mercadorias, o novo valor exigido é superior ao que originalmente constou no auto de infração como omissão de saídas.

Destaca ainda que os fatos geradores em análise, ocorridos no ano de 2009 e 2010 foram atingidos pela decadência, seja pela regra do art. 150, § 4º do CTN, ou mesmo pela norma do art. 173, I do CTN, não sendo lícito ao Fisco constituir novo crédito tributário em 2016, ainda mais no estágio processual em que se encontrava, já aperfeiçoado o lançamento fiscal (art. 142 e 149, parágrafo único do CTN). Portanto, a modificação da acusação fiscal atinente ao item 1 do auto de infração, promovida em sede de diligência, revela-se contrária à previsão dos artigos 142, 149, parágrafo único, 150, § 4º e 173, inciso I do CTN.

Logo, deve ser rejeitada a inclusão de novas mercadorias nas acusações fiscais e as alterações relativas às omissões entradas/saídas dos produtos em relação aos levantamentos anteriores que majoraram ou ensejaram nova tributação, conforme se depreende nas planilhas acostadas à petição protocolada em 26/12/2017, sob pena de malferimento dos artigos 142, 149, parágrafo único, 150, § 4º e 173, inciso I do CTN.

Reitera inexistir omissões de entradas/saídas de mercadorias, assim como existir erro de capitulação do auto de infração e sua nulidade, do que assevera que o levantamento quantitativo de estoques, realizado apenas pela comparação dos números de estoque inicial e final com os documentos fiscais de entradas e saídas, consiste em procedimento assaz superficial e, portanto, incapaz de atestar a ocorrência de qualquer infração, ou mesmo conferir grau razoável de certeza para sustentar validamente uma presunção contra o sujeito passivo, pois, apesar da equação fiscal, à primeira vista, ser dotada de certa lógica, ela não leva em consideração nenhuma

circunstância concreta que possa acarretar em eventuais divergências entre o estoque final contabilizado pelo contribuinte e aquele obtido pelo Fisco em seu levantamento.

A recorrente sustenta que, ao se confrontar apenas os valores iniciais e finais de estoque frente aos documentos fiscais extraídos de arquivos eletrônicos, não há incursão detalhada nos registros de movimentação do estoque realizados pelo contribuinte visando aferir a regularidade de cada movimento ali lançado e, então, identificar as razões das diferenças verificadas.

Defende que deveria o Fisco, antes de presumir a prática de um ilícito, perquirir por qual motivo o levantamento quantitativo de estoques indica divergências com o estoque final registrado nos livros do contribuinte, do que salienta que a autoridade administrativa detém outros instrumentos, além da simples conferência das entradas e saídas, para aferir o movimento real ocorrido durante período fiscalizado em um estabelecimento, a exemplo de despesas incompatíveis com a receita ou declarações de instituições financeiras, administradoras de cartões, etc.

Aduz a recorrente que, considerando tratar-se de lançamento fiscal mediante prova indireta ou indiciária, a melhor interpretação do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 (presunção legal de operações sem pagamento do imposto) impõe que a autoridade fiscal, adstrita ao seu dever de legalidade, se cerque do maior número possível de elementos para que possa validamente imputar uma acusação ao contribuinte, sob pena de se admitir a prática de ato administrativo sem qualquer compromisso com a realidade, transmitindo desproporcionalmente ao contribuinte o ônus da prova negativa da materialização do fato gerador. Todavia, não foi esta a conduta da autoridade fiscalizadora, já que lavrou o auto de infração considerando, apenas, as presunções obtidas por meio do levantamento quantitativo de estoques, deixando de apresentar outras circunstâncias que os motivassem.

Assim, segundo a recorrente, ao laborar desta forma, o ato administrativo incorreu em clara afronta ao artigo 37 da Constituição Federal, sobretudo ao preceito basilar da legalidade, que determina que os atos da administração pública direta e indireta devem estrito cumprimento à lei, donde se exprime, então, que a validade de tais atos está vinculada a determinados requisitos, dentre os quais a demonstração da existência do motivo que ensejou sua prática.

Ressalta que o Fisco nem de perto verificou a ocorrência do fato gerador, isto é, de operações mercantis de circulação de mercadorias, mas tão somente constatou supostos descasamentos de informações e os usou em seu benefício, procedendo ao lançamento de crédito tributário baseando-se em frágeis suposições e presunções, ignorando as normas do CTN e da Carta Magna.

Diante de tais abusos, há algum tempo afastou-se a presunção pura e simples da veracidade dos atos sancionadores da Administração Pública, sendo imprescindível que estes sejam acompanhados de provas capazes de respaldar a acusação, segundo o postulado geral de que o ônus da prova incube àquele que alega o fato. Portanto, no presente caso, o ônus probatório recai sobre a Fiscalização. Cita doutrina e jurisprudência.

Portanto, tendo em vista que o auto de infração acabou por se equivocar quanto à capitulação da infração, a qual, se existente, seria referente unicamente ao descumprimento de obrigações acessórias, sem qualquer possibilidade de prática pela recorrente de compra ou venda de mercadorias sem documentação fiscal, tem-se que a presente autuação merece ser anulada, justamente pelo descasamento da matéria fática objeto da lide aos dispositivos legais utilizados para amparar a cobrança pretendida.

Em seguida, a recorrente reiterar suas alegações dos fatos que interferiram no levantamento de estoque e resultaram nas divergências apuradas, mas que, segunda ela, não representam a prática de operações de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, a exemplo de: mercadorias objeto de perecimento, deterioração, quebra, furto, roubo ou extravio; materiais consumidos na operação de venda (uso e consumo, tipo: sacola) e das operações realizadas no

final de um exercício e escrituradas no ano seguinte, conforme já visto antes.

Repisa sua alegação de extinção do direito de constituir crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido há mais de cinco anos da lavratura do Auto de Infração e da impossibilidade de modificação da autuação após lançamento fiscal com finalidade de majoração da cobrança.

Aduz que as multas são confiscatórias e desproporcionais, do que cita doutrina e jurisprudência.

Por fim, requer o cancelamento/anulação integral do lançamento:

1. por não restarem caracterizadas as supostas omissões de saídas atribuídas à recorrente, eis que as divergências apontadas decorrem na verdade de baixas no estoque a título de perdas, furtos, quebras e extravio de mercadorias, tributação de mercadorias de uso e consumo do estabelecimento para as quais obviamente não há saídas registradas, operações realizadas no final de um exercício cujos documentos fiscais foram escriturados no ano seguinte, demonstrando ser indevida a presunção de fato gerador oriunda da metodologia de “levantamento quantitativo de estoques” utilizada na lavratura do auto de infração, sendo certo que, por não se tratar de falta de pagamento de ICMS e sim eventual descumprimento de obrigação acessória, há nulidade do auto gerreado em virtude do erro de capitulação da infração, conforme previsto no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99;
2. pelo transcurso do prazo decadencial em relação lançamentos consubstanciados nos fatos geradores que antecedem 30.06.2009;
3. subsidiariamente, seja rejeitada a inclusão de novas mercadorias nas acusações fiscais e as alterações na última revisão fiscal relativas às omissões entradas/saídas dos produtos em relação aos levantamentos anteriores que majoraram ou ensejaram nova tributação, bem como para que se considere a imputação ordinariamente constante na infração 1 com as reduções realizadas, como consta nas planilhas acostadas à petição protocolada em 26/12/17;
4. cumulativamente, seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta, por ser medida da mais pura e cristalina justiça fiscal!
5. Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a realização de diligências e/ou de perícia, visando à comprovação das alegações efetuadas.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originais exigidos nas quatro infrações do lançamento de ofício, interligadas entre si e decorrentes de auditoria de estoques, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para modificar a aludida Decisão quanto às exações do Auto de Infração.

Quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, depreende-se que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação em relação às desonerações efetivadas, pelas quais o valor nominal do crédito tributário de R\$409.279,99 foi reduzido para R\$230.674,04, consoante demonstrativo às fls. 889 dos autos, em razão de diversas diligências efetivadas por preposto estranho ao feito para sanear o processo administrativo fiscal, em busca da verdade material, motivadas pelas razões de defesa apresentadas, a exemplo de valores de encargos financeiros considerados como operações de saídas de mercadorias, assim como exclusão de algumas mercadorias que não faziam parte do levantamento original.

Em consequência, os demonstrativos foram refeitos, cujas conclusões foram acolhidas na Decisão recorrida, e remanesceram os seguintes valores exigidos:

- i) infração 1 em R\$114.812,93, pela qual a omissão de entradas passou a ser menor que a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem documentos fiscais, para o exercício de 2009;

- ii) infração 2 em R\$7.670,13, inerente ao ICMS por antecipação tributária das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, por ter relação direta com a redução da omissão de entrada apurada simultaneamente com as omissão de saídas, para os exercícios de 2009 e 2010;
- iii) infração 3 em R\$17.366,21, inerente ao ICMS por responsabilidade solidária, devido pelo contribuinte de direito, por ter adquirido mercadorias de terceiros, sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, cujo fato gerador tem relação direta com a redução da omissão de entrada apurada simultaneamente com as omissão de saídas, para os exercícios de 2009 e 2010, e
- iv) infração 4 em R\$90.824,77, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem documentos fiscais no exercício de 2010.

Diante de tais considerações, me alinho à Decisão recorrida, por entender saneadoras as diligências, e concluo pelo Não Provedimento do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, inicialmente, no tocante à prejudicial de mérito de decadência parcial do crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 30.06.2009, pois, nos termos do art. 142 do CTN, deveria o fisco identificar a data das supostas circulações das mercadorias promovidas pela recorrente para que se identifique se a cobrança está ou não atingida pelo prazo decadencial, há de ressaltar que, por se tratar de operações desacompanhadas de documentos fiscais, seria impossível ao ente tributante precisar o momento que ocorreram as operações, eis que a emissão da nota ou cupom fiscal deve refletir e *documentar* a realidade e os fatos das operações, sob exclusiva responsabilidade do contribuinte, nos termos do art. 319 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época.

Nesta hipótese, para beneficiar o contribuinte com incidência de menores acréscimos tributários, a norma regulamentar, ínsita no §3º, do art. 938 do RICMS/97, à época, previa que “Sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado”.

Em consequência, quando da ciência da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 30.06.2014, não havia decorrido o prazo decadencial de cinco anos, contados do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, em relação às operações ocorridas em 31.12.2009, cujo termo seria 31.12.2014, em que pese tal dispositivo legal não se aplicar às operações sem documentação fiscal.

Contudo, no caso em espécie, independentemente de se aplicar o art. 173, inciso I do CTN, ou seja, a contagem do prazo decadencial iniciar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em ambas situações o termo final seria 31.12.2014.

Portanto, não acolho a prejudicial de mérito de decadência arguida pela recorrente.

O Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

A alegação recursal de que o lançamento tributário está pautado exclusivamente em frágil presunção desprovida de provas suficientes não tem pertinência, pois se trata de auditoria de estoque realizada nos exercícios de 2009/2010, tendo sido detectadas diferenças de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, cujo levantamento de estoque decorre com base na equação:  $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas com notas fiscais} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas Reais}$ . Destas saídas reais, por espécie de mercadoria e por exercício, é confrontado com as quantidades das saídas efetuadas com notas fiscais de vendas emitidas pelo contribuinte, apurando as diferenças.

No caso de diferença de entradas sem notas fiscais, conforme inicialmente apurada em relação ao exercício de 2009, o art. 4º, §4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, à época, salvo prova contrária, considera ocorrido o fato gerador do imposto, presumindo-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, logo, não havendo que se falar em “presunção”, como



alega o recorrente, mas, sim, de “presunção legal”.

Quanto ao pedido para realização de diligência/perícia, considero que os autos contêm todos os elementos para a decisão sobre a lide, motivo pelo qual, com fulcro no art. 147, incisos I e II do RPAF/BA, indefiro o pedido recursal.

No tocante à alegação recursal de que a capitulação da infração, a qual, se existente, seria referente unicamente ao descumprimento de obrigações acessórias, sem qualquer possibilidade de prática pela recorrente de compra ou venda de mercadorias sem documentação fiscal, razão pela qual a presente autuação merece ser anulada, justamente pelo descasamento da matéria fática objeto da lide aos dispositivos legais utilizados para amparar a cobrança pretendida.

Para tal conclusão a apelante sustenta que não praticou as infrações que lhe foram imputadas, pois todas as vendas que realiza em seus estabelecimentos comerciais são acompanhadas de automática emissão de cupom fiscal por equipamento próprio, sendo que as diferenças apuradas, em grande parte, decorreram: *i)* de perdas, furtos, quebras e extravio de mercadorias, sem que, por falhas operacionais, houvesse emissão tempestiva de documento fiscal de saída para fazer refletir tal situação no Arquivo Sintegra; *ii)* da indevida exigência de tributo sobre mercadorias de uso e consumo do estabelecimento para as quais não há saídas registradas (sacolas); *iii)* de operações realizadas no final de um exercício cujos documentos fiscais foram escriturados no ano seguinte.

Da análise de tais alegações, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão somente, a meras alegações sem, contudo, provar ou apontar qualquer inconsistência ou falha das acusações fiscais, após as devidas considerações das alegações iniciais, o que resultou nas desonerações já analisadas, pois, como se pode comprovar, em que pese o sujeito passivo ter sido municiado de toda a documentação, a exemplo de demonstrativos analíticos e sintéticos que ensejou a adequação da auditoria de estoque, cujos dados apurados em sua própria escrita fiscal em momento algum foram refutados pelo apelante através de provas contundentes, a exemplo de documento fiscal não considerado na auditoria fiscal ou erro nos números considerados no levantamento fiscal.

Ressalte-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, a adequação da auditoria de estoque, em acolhimento às razões de defesa, conforme já consignado quando na análise do Recurso de Ofício, só consolida e fortalece o crédito tributário, numa demonstração cristalina da plena busca da verdade material, sendo inapropriada a tese recursal de impossibilidade da alteração da infração no decorrer do processo fiscal, sob a alegação de alteração de omissões de entrada para omissões de saídas, já que tais situações já compunham da acusação fiscal inicial, estando correta a capitulação das infrações.

Registre-se que, apesar da inegável idoneidade do contribuinte, os números apurados consagram a existência de diferenças quantitativas tanto de entradas como de saídas de mercadorias, cuja apuração decorreu dos dados apresentados pelo próprio autuado através dos arquivos magnéticos SINTEGRA, tendo a auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, tendo o sujeito passivo, quanto às suas razões recursais, relativas aos valores remanescentes, apenas negado a infração, sem, contudo, comprovar documentalmente os fatos alegados.

Há de se salientar que perdas, furtos, quebras, etc., devem ser documentados, tanto para regularização do estoque, como também para o consequente estorno de créditos fiscais correspondentes, conforme previa à época o art. 102 do RICMS/97, uma vez que, nesta situação, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS. Assim, só através da apresentação das notas fiscais para efeito de estorno do ICMS poderia o contribuinte comprovar sua alegação de existência de avarias e furtos, visto que a simples negação dos fatos nada comprova, sendo

matéria fática nos autos as diferenças de estoques apuradas, cuja conclusão óbvia é a existência de operações de saída sem tributação.

Também não procede a alegação de ser indevida a exigência de tributo sobre mercadorias de uso e consumo para as quais não há saídas registradas (sacolas), pois, da análise dos levantamentos fiscais, verifica-se tratar de: sacola de praia, sacola presente lisa importada, sacola viagem c/ rodas, etc., as quais não se compreendem como material de embalagem, mas, sim, como mercadorias.

No que tange à alegação de existência de operações ocorridas no fim de ano e início de outro, em que a movimentação de estoque tenha ocorrido em ano distinto do registro da nota fiscal, há de registrar que o levantamento fiscal foi realizado a partir dos dados escriturais do próprio contribuinte e, neste contexto, nos termos do art. 319 do RICMS/97, vigente à época dos fatos, a escrituração dos livros fiscais deveria ser com base nos documentos relativos às operações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária. Em consequência, o Livro Registro de Inventário deve espelhar a movimentação física das mercadorias existentes no estabelecimento, item a item, consoante estabelece o art. 330 do RICMS/97, inclusive as mercadorias pertencentes ao estabelecimento e em poder de terceiros, conforme a seguir:

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70).*

[...]

§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:

*I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;*

*II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.*

Logo, por não haver no referido livro fiscal registro de existência de mercadorias no estoque em poder de terceiro, não há como atribuir que naquele estoque foram considerados pelo recorrente, além das mercadorias fisicamente em seu poder, produtos pertencentes ao estabelecimento, mas em poder de terceiros, como pretende o recorrente, visto que a escrita fiscal deve refletir e documentar a realidade e os fatos das operações, sob exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Já em relação à hipótese de documentos fiscais registrados no exercício subsequente e contabilizada no estoque final do exercício anterior, tal alegação não restou comprovada documentalmente.

Inerente à alegação recursal de que houve inclusão de novas mercadorias na última revisão fiscal, há de salientar que, nos termos constantes às fls. 906 dos autos, o preposto fiscal estranho ao feito afirmou que “Neste sentido, comparando-se os quantitativos dos itens citados NÃO foram identificadas divergências entre o último levantamento e a lista trazida pela empresa”. Por outro lado, a recorrente, às fls. 948 dos autos, exemplifica com o produto “MEIA ESPORTIVA MASC EBM”, que diz haver 62 omissões de entradas no levantamento originário e, em sua última revisão, apurou-se 27 omissões de saída. Em consequência, a própria recorrente demonstra que não se trata de item novo.

Já as infrações 2 e 3, relativas às exigências do ICMS antecipação tributária e por responsabilidade solidária, decorrem das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, entradas sem notas fiscais, sendo consequência direta da auditoria de estoque, inexistindo razões recursais específicas.

Por fim, quanto à alegação de que as multas são confiscatórias e desproporcionais, deixo de me

pronunciar em razão de falecer competência para tal análise por parte deste órgão julgador, conforme previsto no art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB), salientando, apenas, que tais penalidades são as legalmente previstas aos casos concretos.

Diante de tais considerações, concluo pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO de ambos Recursos, mantendo a Decisão recorrida.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206919.0011/14-7**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$230.674,04**, acrescido das multas de: 60% sobre R\$7.670,13, 70% sobre R\$125.894,76 e 100% sobre R\$97.112,15, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS