

**PROCESSO** - A. I. N° 279465.0020/16-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LOJAS RENNER S.A.  
**RECORRIDOS** - LOJAS RENNER S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0163-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 29/11/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0286-12/19

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **a)** OMISSÃO DE ENTRADAS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c)** OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. É forçoso concluir que no Recurso Voluntário não foi apresentado erros fáticos que pudessem elidir as 3 infrações, estando o argumento da consideração das perdas e furtos de mercadorias do varejo, sem previsão legal, vez que a previsão de perdas, existente no art. 100 do RICMS/BA, se reporta à produção industrial, onde as perdas inerentes ao processo são inevitáveis e tidas como normais, enquanto as perdas do comércio, por se tratar de produto já fabricado, devem as perdas serem devidamente registradas, e estornado o crédito fiscal das entradas, e isto não foi comprovado no processo. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, decorrentes de Auto de Infração lavrado em 22/12/2016, com ciência ao contribuinte em 22/12/2016, contendo 6 (SEIS) imputações fiscais verificadas nos exercícios de 2011 a 2015, totalizando o valor principal de R\$857.205,84. Contudo, apenas as infrações 2, 3 e 4 fazem parte deste Recurso:

*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 efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme Anexo II - DEM\_ESTOQUE\_OMISSÕES\_DE\_SAÍDA, nos exercícios de 2011 a 2015, no valor total de R\$ 754.703,05, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei n° 7.014/96.*

*INFRAÇÃO 03 - 04.05.08 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme Anexo III - DEM\_ESTOQUE\_ICMS\_NO\_SOLIDARIEDADE\_PRODUTOS\_ST\_OMISSÕES\_DE\_ENTRADA, nos exercícios de 2011 a 2015, no valor total de R\$ 21.718,64, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei n° 7.014/96.*

*INFRAÇÃO 04 - 04.05.09 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, conforme Anexo IV - DEM\_ESTOQUE\_ICMS\_ANTEC\_TRIBUTÁRIA\_PRODUTOS*

*ST\_OMISSÕES DE ENTRADA, nos exercícios de 2011 a 2015, no valor total de R\$ 8.687,02, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

Após impugnação, fls. 178/207 e da informação fiscal prestada pelo autuante, fls.255/85, de manifestação, às fls. 291/370, e de nova informação fiscal, às fls. 374/75, a Junta de Julgamento, em decisão unânime, votou pela Procedência Parcial do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transrito:

**VOTO**

*Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.*

*Ressalto que foram anexados comprovantes de pagamento referente às Infrações 01, 05 e 06, restando em lide somente as Infrações 02, 03 e 04, todas relativas a levantamento quantitativo de estoque, respectivamente, por omissão de saídas de mercadorias tributadas normalmente e por responsabilidade solidária e por substituição tributária por antecipação, ambas resultantes da omissão de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária.*

*No que concerne à solicitação do Autuado no sentido de que as intimações sejam enviadas ao escritório do seu patrono, no endereço indicado na peça impugnatória, para fins de recebimento das intimações no presente feito, inexiste óbice a seu atendimento. Saliente, entretanto, que não gera nulidade a sua inexecução, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.*

*Indefiro a solicitação de perícia fiscal, com fulcro no Art. 147, II, do RPAF/99, por constatar que o processo contém todos os elementos para a decisão sobre a lide, sendo desnecessária a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito. Além disso, o Autuado não demonstra nenhum erro efetivo no lançamento, apenas questiona a metodologia utilizada e a não consideração de perdas.*

*O levantamento quantitativo de estoques é efetuado com base nas informações prestadas pelo próprio Autuado: estoque inicial, estoque final, entradas e saídas de mercadorias. Se diferenças existem por erro seja de itens, seja de quantitativos, estes devem ser apontados. Eventuais falhas de controle operacional são de responsabilidade do impugnante, não podendo este querer a inversão do ônus probandi quanto aos fatos alegados de perdas, furtos, trocas, etc. Se perdas aconteceram, por exemplo, tais eventos devem estar registrados em sua documentação fiscal, além das obrigações com o respectivo estorno de crédito.*

*Quanto à aplicação de índice de perdas, tal consideração não se aplica ao comércio. Índices de perdas são utilizados na indústria, pois determinadas quantidades de material, por exemplo, evapora ou se perde durante o processo produtivo, e a quantidade mensurada inicialmente nas aquisições ou registros de inventário não podem ser consideradas em absoluto, aplicando-se índices de perda. No caso do comércio, as eventuais perdas são perfeitamente possíveis de contabilização numérica e, por isso precisam ser declaradas e terem seus créditos estornados oriundos das aquisições, conforme já esclarecido.*

*Em relação aos exemplos citados, a troca de mercadorias em qualquer das lojas, a compra de “packs” (pacotes), venda de produto sem etiqueta e perdas provocadas por furtos, perecimento e outros, entendo que o Autuado deve se adaptar às normas fiscais e não o contrário. Se efetivamente tais situações ocorrem, cabe à empresa se cercar de mecanismos que não desorganizem seus registros. Assim é que, se ocorre uma troca ou devolução, tal item deve retornar ao estoque e em seguida, efetuar saída do item similar.*

*O agrupamento de itens pela fiscalização só ajuda, não prejudica, exatamente porque na hipótese da troca de um item tamanho G por um item tamanho M, a eventual falha de controle é suprida pelo agrupamento, em que saídas ou entradas de itens semelhantes são agrupadas, para evitar que a omissão de entrada de um item corresponda exatamente à omissão de saída de um item similar. O Autuado não apresentou qualquer falha do levantamento por conta do agrupamento de alguns itens, ou pela eventual ausência de agrupamento em outros.*

*Quanto ao perecimento por furto, extravio, etc, o próprio regulamento admite tal situação e esclarece a maneira de proceder no Art. 312, IV, abaixo transrito, do RICMS/12:*

*“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*...  
IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar;*

*...”*

*Há, inclusive, um Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP próprio para isso, o CFOP 5.927. Diferentemente do que aduziu o Autuado, os lançamentos não foram feitos por presunções, mas ainda que*

*os fossem, a lei tributária permite o lançamento por presunção legal, quando a partir de um fato constatado e provado, infere-se a ocorrência de outro fato não provado, a exemplo do saldo credor de caixa, passivo fictício, ou no caso de auditoria de estoques, a presunção de que no caso da omissão de entrada, os recursos utilizados para a sua aquisição foram oriundos das receitas provenientes das vendas com a omissão dos registros de saída.*

*No entanto, cabe ressaltar que os lançamentos não foram efetuados por presunção legal. No caso da Infração 02, se constatou diretamente a omissão de saídas e foi lançado o imposto decorrente, mediante obediência de todos os parâmetros para auditoria de estoques, como cálculo do preço médio e demais demonstrativos: entrada, saída, inventário e omissões. Assim, não consta no processo qualquer elemento que possa macular o lançamento.*

*A Autuante, em sua Informação Fiscal, refez os demonstrativos em relação ao exercício de 2015, em função do Autuado ter alterado seu sistema fiscal durante o exercício, ocasionando uma alteração nos códigos dos itens operacionalizados, corrigidos naquele momento, com a redução dos valores totais exigidos para R\$ 653.850,49 na Infração 02, R\$ 20.031,61 na Infração 03 e R\$ 8.012,20 na Infração 04.*

*Voto pela procedência em parte da Infração 02, conforme os novos demonstrativos anexados à Informação Fiscal, resumidos a seguir:*

<b>Data de Ocorrência</b>	<b>Valor Histórico</b>
31/12/2011	R\$ 96.347,08
31/12/2012	R\$ 54.479,19
31/12/2013	R\$ 254.670,45
31/12/2014	R\$ 88.041,75
31/12/2015	R\$ 160.312,02
<b>Total</b>	<b>R\$ 653.850,49</b>

*No caso das Infrações 03 e 04, uma vez constatada a omissão de entradas não se presumiu a omissão de saídas, mas apenas se lançou o imposto por substituição tributária devido nas entradas destas mercadorias. Saliento que as mercadorias não são as mesmas apuradas na Infração 02, as quais são tributadas normalmente, enquanto estas estão sujeitas à substituição tributária por antecipação. Assim, não há qualquer nexo causal entre a Infração 02 e as Infrações 03 e 04 e, salvo por serem apuradas por levantamento quantitativo de estoque.*

*No caso da Infração 03, para elidir tal infração deveriam ter sido apontados erros materiais nas omissões indicadas no levantamento quantitativo ou erro de direito quanto à natureza do regime tributário das mercadorias relacionadas. Constatou que foi atribuída responsabilidade por solidariedade quanto à obrigação de efetuar o recolhimento do imposto devido pelo remetente nas entradas de mercadorias em que o levantamento quantitativo acusou ausência do seu registro.*

*A Infração 04 também decorre de omissão de entradas das mesmas mercadorias, mas diferentemente da Infração 03, o imposto foi lançado para exigir o recolhimento do imposto devido por substituição tributária pelas suas entradas. Se houve ausência dos registros destas entradas, não houve o pagamento do imposto devido por antecipação.*

*No tocante ao terceiro citado na descrição da infração, além de ser um texto padrão, pode incluir até mesmo uma filial ou centro distribuidor do impugnante. Em verdade, quando se detecta uma ausência de registros de entradas, é incerta a origem, podendo vir de qualquer lugar, e ainda que fosse efetivamente provada que tais mercadorias vieram do seu Centro de Distribuição, em nada alteraria o lançamento, visto permanecer a obrigação tributária do destinatário em recolher o imposto devido solidariamente por substituição tributária.*

*Voto pela procedência parcial das Infrações 03 e 04, conforme os novos demonstrativos anexados à Informação Fiscal, resumidos a seguir:*

<b>Data de Ocorrência</b>	<b>Valor Histórico (Infração 03)</b>	<b>Valor Histórico (Infração 04)</b>
31/12/2011	R\$ 228,69	R\$ 91,44
31/12/2012	R\$ 3.135,80	R\$ 1.254,01
31/12/2013	R\$ 6.474,49	R\$ 2.589,62
31/12/2014	R\$ 6.057,10	R\$ 2.422,90
31/12/2015	R\$ 4.135,53	R\$ 1.654,23
<b>Total</b>	<b>R\$ 20.031,61</b>	<b>R\$ 8.012,20</b>

*Saliento que a posição aqui externada está plenamente de acordo com o julgado pela procedência no Acórdão JJF nº 0031-06/16, relativo à mesma matéria, o qual foi confirmado pelo Acórdão CJF nº 0076-12/17. Por fim, o pedido da redução da multa aplicada relativa a obrigação principal foge à competência desta Junta por falta de previsão normativa. Quanto às alegações de constitucionalidade da multa aplicada, devo dizer que não cabe a este órgão administrativo julgar tais questões, mas tão somente efetuar o controle de legalidade, e é certo que*

as multas aplicadas se encontram dentro da ordem legal vigente, nos termos da Lei nº 7.014/96, conforme se infere da capitulação legal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme demonstrado a seguir:

Infração	Valor	Multa
01	R\$ 65.995,53	60%
02	R\$ 653.850,49	100%
03	R\$ 20.031,61	100%
04	R\$ 8.012,20	60%
05	R\$ 2.601,17	-
06	R\$ 3.500,43	-

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11. Inconformado com a decisão de primo grau, o contribuinte tempestivamente ingressou com Recurso Voluntário, às fls. 409/516, nos termos abaixo transcritos, em resumo.

Alega que, conforme os fatos apontados pelo Fisco, foram constatadas diferenças entre o estoque registrado pela empresa e suas movimentações, através de Levantamento Quantitativo de Estoque. Disso, a premissa retirada dos fatos narrados no Auto de Infração lavrado pelo Fisco baiano dá conta da existência de supostas omissões de saídas de mercadorias dos estoques do estabelecimento da empresa recorrente.

Neste sentido, a Recorrente demonstra, na presente peça, que as supostas omissões de saída, acusadas pelo Fisco e que originam toda a autuação fiscal, não têm o condão de justificar o lançamento do ICMS no presente Auto de Infração. É o que passa a demonstrar, requerendo ao final a total desconstituição do Auto.

Nada obstante o respeito devido ao entendimento da Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o auto de infração, deve ser reformada a mesma para desconstituição, senão total, mas amplamente, do auto de infração, nos seguintes termos. O primeiro ponto a ser esclarecido é o de que o lançamento tributário se constitui em uma presunção de que a empresa teria efetuado saída de mercadorias sem cupom fiscal.

A base de cálculo do ICMS cobrado está prevista no Regulamento do ICMS vigente à época dos fatos em seu artigo 60, segundo o qual:

Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

a) apurando-se omissão de saídas, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;

Em nenhum momento, portanto, a fiscalização demonstrou fato certo no sentido de que a empresa teria efetuado uma venda sem nota fiscal, em data e local determinado, etc. Ainda assim, todavia, a fiscalização lançou o crédito tributário por “falta do recolhimento do imposto”, o que decorre da presumida venda sem nota fiscal e, portanto, sem destaque e recolhimento (lançamento a débito) do respectivo ICMS.

Portanto, a omissão de saída, que originaria a falta de recolhimento do ICMS, conforme a fiscalização, simplesmente nunca chegou a ser demonstrada, o que prova que o lançamento tributário da obrigação principal, por ausência de informação sobre vendas supostamente efetuadas sem nota fiscal, é o resultado de uma presunção, com efeitos unicamente contábeis.

Com isso, a venda sem cupom fiscal resta apenas presumida, e não provada, na mesma linha da infração imputada; presume-se, consequentemente, que a empresa não teria recolhido um ICMS cujo fato gerador é apenas presumido.

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.

Por outro lado, é bem verdade que, se ao Fisco cabe a comprovação das infrações que vier a imputar aos contribuintes, deverá fazê-lo de modo inequívoco, aprofundando a investigação dos fatos para lhes atribuir conclusões lógicas e vinculadas. Mesmo que a presunção de ocorrência de fatos possa ser eventualmente utilizada, 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 SINTEGRA).

Como dito, o levantamento quantitativo de estoques não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída. Trata-se de uma presunção, a qual poderá, logo, ser elidida por conta de prova em contrário e respectivo afastamento da aplicação da regra que comina a infração ora em debate.

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

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

Tal ocorre justamente nas situações supra descritas: perdas, roubos, furtos, extravios, sinistro, perecimento e, como se depreende do RICMS aplicável à época dos fatos, *quebra anormal*. Será anormal a quebra que exceder a uma margem considerada “normal”, aplicável a cada atividade empresarial (industrial, comercial, etc.).

Pois bem, 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.

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.

No caso das empresas do ramo de vestuário, os furtos em loja representam uma grande parcela das Quebras de Estoque, com notável destaque para grandes lojas como são os estabelecimentos das Lojas Renner em todo Brasil. A presença de seguranças nos portes e detectores de etiqueta eletrônica, além de câmeras nos caixas e nas araras, são ofendícias 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 estoquemotruário, conforme se pode depreender do gráfico abaixo reproduzido (dados de 2012).

Internamente, a empresa também possui controles de estoque de modo a evitar esse tipo de quebra. Veja-se que é inegável, na ótica do antigo RICMS baiano, que o crédito deva ser estornado nas situações tipificadas no art. 100. Afinal, aplicando-se o entendimento do art. 100 do RICMS da

Bahia, tem-se que o contribuinte que sofrer a quebra de estoque baseada no furto de mercadorias deve estornar ou anular o crédito fiscal, o que, data vénia, configura um caso diferente do que ora se tem em liça.

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

Conforme é o passar do tempo, as lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que pode ser verificado nas seguintes situações:

1. Troca de mercadorias em qualquer das lojas: o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da recorrente 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, 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.

Esse é, *data venia*, o equívoco 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.

Diante do exposto, prova-se que não houve venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, que a diferença entre o estoque registrado e os registros magnéticos correspondem apenas à quebra dos estoques decorrentes dos motivos supra narrados, e que, dentro desse contexto, há uma margem de normalidade que permite, conforme art. 100 do RICMS/BA, a manutenção dos créditos eventualmente tomados sobre as mercadorias que teriam sido objeto de suposta omissão de saídas.

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

Veja-se o conteúdo da legislação:

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias(...)*

*V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, (...)*

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.

Essas quebras e perdas compõem o custo da mercadoria, pois os correspondentes valores de aquisição são repassados ao cliente, quando da formação do preço final de venda (o que é admitido pela própria legislação do IRPJ). Da mesma forma, 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. Portanto, a quebra dos estoques compõe o custo final da mercadoria, o que, inevitavelmente, será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias.

Antes de se passar à análise pormenorizada das referidas posições, mister informar que, desde a lavratura do primeiro auto de lançamento de ICMS e multa decorrentes das mesmas infrações ora imputadas (omissão no registro de entrada ou saída de mercadorias), em outubro de 2011, a SEFAZ/BA já lavrou nada menos do que onze autos de infração relativos à mesma matéria, sobre estabelecimentos e períodos diferentes.

Dos onze débitos – que importam na soma atualizada, nesta data, de R\$12.468.186,09 -, quatro já se encontram em sede de execução fiscal, permanecendo os demais, como o presente, em discussão perante o CONSEF.

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

A perícia foi realizada e foi conclusiva no sentido de que não apenas a movimentação escritural do estoque (Livros de Registro de Inventário), mas também quebras de estoque – perdas, furtos, roubos, vendas sem etiqueta, troca de mercadorias, devoluções, entre outros fatores externos – são responsáveis por dar números finais ao controle de estoque, ao final do exercício.

Tais diferenças, porém, não podem ser ignoradas. Segundo o perito do juízo atuante no processo de Embargos à Execução Fiscal nº 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 douta fiscalização neste e naquele processo: o de haver diferenças numéricas entre o estoque inicial, as entradas e as saídas, em relação ao estoque final.

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

Ao trazer um elemento extra à fórmula aritmética sugerida pela douta fiscalização, tanto neste quanto naquele processo, o perito do juízo conclui que, de fato, os números tendem a ser

divergentes entre o estoque inicial e o estoque final, já consideradas as entradas e saídas ocorridas durante os 364 dias de movimentação de mercadorias do estabelecimento.

A apuração das entradas e das saídas durante esse período está devidamente refletida nos livros fiscais da empresa. Tanto que, ao levantamento quantitativo de estoques, agrupado por espécie de mercadorias, a Autuada nada opôs, afirmando que as divergências numéricas efetivamente surgem a partir desse levantamento, o que, porém, não ocorreria, se a dnota fiscalização considera os pontos que denominada como “longo arrazoado” e que constam na peça impugnatória acerca do fato de existir, naturalmente, uma perda de estoque.

Tendo o perito do juízo assentado que a quebra de estoque é um elemento integrante do cálculo aritmético, e, considerando que a dnota fiscalização deixa de fazê-lo, então, questiona-se: há prova acerca ou da entrada não escriturada ou da saída sem cupom fiscal? Assim, o perito concluiu que o RICMS/BA não possui objetividade quanto à definição do que (ou quanto) corresponde a uma quebra considerada “normal”. Por isso, o perito juntou ao laudo estudos sobre o mercado varejista que apontam ser normal, para esse setor, uma quebra de estoques de até 2,62% sobre a receita líquida de vendas.

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

#### INFRAÇÃO N° 03 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Na mesma esteira do entendimento esposado no item anterior, a dnota Fiscalização tributária aplica a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por substituição tributária, no regime de antecipação, às mercadorias que teriam, supostamente, sido adquiridas de terceiros.

Na visão do Auto de Infração, se houve omissão de registro e escrituração nas entradas de mercadorias (a) adquiridas de terceiros e (b) vindas de outras unidades da federação, impõe-se o recolhimento do ICMS por responsabilidade solidária. Veja-se:

*Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*V - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;*

Em verdade, a única diferenciação em relação aos demais fatos narrados até aqui, ou ainda, a diferença entre as infrações 02 e 03, repousa apenas sobre a *origem* da mercadoria, se de terceiros ou de estabelecimento próprio, no caso, o Centro de Distribuição das Lojas Renner localizado no interior do Estado de São Paulo.

Todavia, conforme se comprova da análise dos documentos fiscais (Notas Fiscais) e do livro de Registro de Entradas relativos ao período de apuração em questão, as mercadorias adquiridas foram remetidas pelo próprio estabelecimento das Lojas Renner localizado no interior de São Paulo.

Tal fato afasta a caracterização da infração, nos termos do Auto, por incorreta tipificação. Todavia, caso se entenda pela manutenção da cobrança do imposto que seria devido ainda que o estabelecimento remetente fosse a própria Lojas Renner, a Infração de nº 04 deve ser assemelhada à de nº 02, o que implica nova tipificação sobre a multa aplicada.

A infração de nº 02, conforme exposto no tópico anterior, aplicou multa com base no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, no valor de 60% sobre o imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação da substituição tributária. Se, no caso concreto, ficar comprovado que as mercadorias foram fornecidas por estabelecimento das Lojas Renner, e não por um terceiro, então a infração

que tipificava a existência de um terceiro fornecedor não pode ser aplicada, sobressaindo-se o mesmo dispositivo legal citado.

Veja-se:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*

Portanto, a infração que culminava multa no valor de 100%, com base no inciso III do mesmo artigo, deve ser, na remota hipótese de subsistir a autuação fiscal com relação à comprovação da omissão de registro e escrituração de entrada de mercadorias, minorada para 60%, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Nada obstante, a formulação desse pedido sucessivo, aplica-se ao presente tópico, conforme introduzido logo em seu primeiro parágrafo, o mesmo raciocínio empregado em relação à infração nº 02, ou seja: este tópico restará prejudicado se a Infração nº 02 for afastada, à medida que sua análise é acessória àquela.

Requer, em suma, a desconstituição da Infração ou, na remota hipótese de sua subsistência, a minoração da multa de 100% para 60%, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

#### **INFRAÇÃO Nº 04 – ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE SAÍDAS OMITIDAS DE MERCADORIAS**

O ICMS devido no Estado da Bahia, uma vez proveniente de outra unidade federativa, está sujeito, no caso das atividades comerciais da Recorrente, ao recolhimento antecipado do ICMS, antes do ingresso no Estado, conforme os dispositivos legais abaixo colacionados, do RICMS/97 (vigente à época dos fatos fiscalizados)

No caso, o Auto de Infração aplica o art. 10, I, “b”, da Portaria SEFAZ nº 445/98, a qual estabelece o pagamento do ICMS devido por antecipação, relativo às omissões de entrada.

Considerando: (i) o regime de substituição tributária por antecipação, (ii) a verificação, segundo a Fiscalização, de ocorrência de omissão do registro de entradas, (iii) que, na prática, a omissão de registro de entradas resulta na cobrança do imposto que será devido na saída da mercadoria (operação subsequente), o Auto lançou, nos termos na alínea “b” supra transcrita, o imposto devido por antecipação, incidente à alíquota interna apenas sobre o valor acrescido, deduzido o crédito fiscal da operação.

Uma das premissas, porém, sustenta o lançamento da Infração nº 04: a ocorrência de omissão de registro de entrada de mercadorias. Se não houvesse omissão de registro de entradas, a antecipação tributária não seria aplicável, pois a operação comercial seria inexistente. Com isso, hão de ser considerados os argumentos esposados no tópico anterior, pois, se é aplicável o regime de substituição tributária por antecipação às operações da Recorrente, este item do Auto de Infração é acessório à Infração nº 02.

Diante do exposto, repisam-se os argumentos expostos no tópico anterior, devendo a Infração de nº 04 ser tratada como acessória em relação à de nº 02 para fins de julgamento do presente lançamento.

#### **DO PEDIDO**

Diante do exposto, requer a Recorrente:

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

Às fls. 521/524 o processo foi convertido em diligência para que fossem agrupados os itens

similares, de forma a cumprir a Portaria nº 445/98. Às fls. 557/562, a autuante argumentou que o contribuinte propôs agrupar no mesmo item, produtos como protetor solar com protetor labial, creme hidratante corporal com creme antirrugas, e até kit cuecas com kit relógios, que considerou absurdo, com único fim de compensar omissões de saída com omissões de entrada.

Demonstra ser inviável agrupar um protetor labial de 8g com um protetor solar facial de 50g. À fl. 550 demonstra que é inviável agregar kits com produtos tão diversos como cuecas, relógios, esmaltes, meias, pulseiras e até extensores de sutiã.

À fl. 589, o processo foi enviado em diligência à PGE/PROFIS para se pronunciar sobre os embargos à execução fiscal anexada pelo Recorrente. À fl. 593, a PGE, respondeu que a decisão não é definitiva, passível de mudança.

Declarou-se impedido o conselheiro Marcelo Mattedi e Silva de votar no julgamento desse processo.

#### VOTO

Trata o presente, de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em decorrência de julgamento de primeira instância, que decidiu pela Procedência Parcial do lançamento, em que se contesta apenas o lançamento de 3 infrações decorrentes do levantamento quantitativo de estoque.

A infração 02, decorrente de omissões de saída de mercadorias normalmente tributadas, a infração 03, pela condição de responsável solidário em omissões de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, adquiridas de terceiros e a 04, também do imposto devido por substituição, mas de responsabilidade própria, decorrente também da omissão de registro de entradas.

O Recurso de Ofício, decorre do fato de que, nas infração 2, 3 e 4, quanto ao exercício de 2015, o próprio autuante refez o procedimento, por conta de ter havido alterações dos códigos dos itens neste exercício fiscal, e só notificado destes motivos após o lançamento. Assim, entendo plenamente justificável a redução dos lançamentos após reconhecimento dos erros nestes exercícios. Mantida a decisão recorrida de ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, em resumo, o Recorrente aduz o seguinte:

1. Que a venda sem cupom fiscal é presumida, não provada.
2. Que não se considerou quebras, furtos e perdas, prevista no art. 100 do RICMS, e que estas quebras compõem o custo final da mercadoria
3. Trocas de mercadorias, compras de pacotes, venda de produtos sem etiqueta .
4. Que a única diferenciação das infrações 02 e 3 repousam na origem ( transferência ou de terceiros) e que a tipificação é incorreta, pois a infração 04 é semelhante ou acessória à 02.
5. Que a multa da infração 02 deve ser 60% e não 100%, conforme art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, no valor de 60% sobre o imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação da substituição tributária.
6. Que não foi feito agrupamento de itens, conforme justificativa à fl. 416 do Recurso Voluntário, onde o Recorrente arguiu que a omissão de entrada de uma camiseta tamanho G vermelha, seria compensada com a omissão de saída do mesmo tamanho, porém de cor cinza, conforme preceitua a Portaria nº 445/98.

Quanto ao primeiro argumento, em absoluto, não se trata de presunção de venda sem cupom fiscal na infração 02. Tais omissões foram diretamente calculadas como omissão de saída de mercadorias e não como presunção de omissão de saída, pela comprovação da omissão de entrada.

A presunção ocorre quando há omissão de entrada de mercadorias, em que a legislação autoriza a presunção de omissões de saída, nos termos da Lei nº 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, IV:

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas*

Assim, repito, o levantamento quantitativo de estoque apurou diretamente a omissão de saída de mercadorias, sem a emissão do cupom fiscal na infração 2. Não há que se falar em presunção, embora, se o fosse, estaria acobertada pelo dispositivo legal supracitado.

Quanto às quebras, furtos e perdas, não há previsão legal para a sua consideração, e o artigo citado reporta-se às quebras e perdas normais decorrente do processo industrial de fabricação. No caso do comércio, tais perdas “normais” não ocorrem, por se tratar de produtos acabados. Perdas anormais, como furtos, devem ser notificados, e o crédito das entradas estornadas, e isto não foi comprovado no processo.

As trocas de mercadorias devem ser registradas, de forma a retornar ao estoque, assim como as vendas em pacote, devem ser notificadas mediante código próprio de operações. Tais situações, se feitas de forma irregular, é de responsabilidade única e exclusiva do setor operacional da empresa, não cabendo ao fisco corrigir tal situação. O levantamento de estoque é efetuado mediante as informações do estoque inicial, final, entradas e saídas das mercadorias.

Quanto à alegação de que a “única diferenciação das infrações 2 e 3, que repousam na origem (transferência ou de terceiros), e que a tipificação é incorreta, pois a infração 04 é semelhante ou acessória à 02, devo apontar que, no caso da infração 2, ocorreu omissões de saída de mercadorias tributadas normalmente, a da infração 3, de omissão de entrada de mercadorias incluídas na substituição tributária adquiridas de terceiros, de responsabilidade solidária do Recorrente, e a quarta, também de substituição tributária, contudo de responsabilidade própria.

Assim, não há semelhança nem se pode considerar a infração 4, como acessória da 2. Primeiro, que a infração 2, decorre da omissão de saída, e a 4, da omissão de entrada, enquanto a 2, trata de tributação normal, e a 4 trata de mercadorias da substituição tributária.

Quanto à multa da infração 02, que o Recorrente alega ser 60% e não 100%, conforme art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96, devo discordar. Em verdade, o próprio contribuinte se confunde no argumento, pois nesta infração houve omissões de saídas de tributação normal. A multa a que se é aplicada no valor de 60% sobre o imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação da substituição tributária, e no caso em lide, houve falta de recolhimento por substituição nas infrações 3 e 4, com multa também de 100%.

O que o Recorrente tenta justificar, é que pelo fato das infrações 3 e 4 serem devidas por substituição, deveria se aplicar a multa de 60% prevista para estes casos na Lei 7.014/96. Contudo, embora o imposto seja devido por substituição, houve também omissão de registros das mercadorias, ou seja, a multa é aplicada em 60%, quando trata de mercadorias que foram registradas, mas o imposto não foi pago. O lançamento do imposto por substituição, mas decorrente de omissão do registro da operação, justifica a penalidade diferenciada de 100%.

Quanto ao agrupamento de itens, conforme preceitua a portaria 445/98, foi encaminhado o processo em diligência, conforme pedido às fls. 521/24, onde se determinou que o Recorrente fosse intimado a apresentar a listagem de mercadorias afins por tipo, marca, preço, etc, para que fosse efetuado o agrupamento, assim como eventuais códigos de entrada ou saída que fossem diferentes, contudo relativo a mercadorias similares ou idênticas. Consta intimação ao Recorrente para tomada de providências à fl. 528.

O Recorrente apresentou mídia com a listagem solicitada à fl. 554 e a autuante fez relatório explicando a inviabilidade de atender a solicitação. Demonstra ser inviável agrupar um protetor labial de 8g com um protetor solar facial de 50g. À fl. 550 demonstra que é não há condição de agregar kits com produtos tão diversos como cuecas, relógios, esmaltes, meias, pulseiras e até extensores de sutiã.

O Recorrente se manifestou às fls. 571/75, contudo não apresentou correções à lista, limitando-se a falar das quebras de estoque e dos embargos à execução em que o poder judiciário, em decisão de primeiro grau, acolheu a tese da Recorrente acerca das perdas não consideradas em auto similar.

Assim é que, embora tenha sido tentado efetuar uma agregação de itens similares, de forma a considerar o exemplo citado no Recurso, uma omissão de saída de camiseta cor vermelha com a omissão de entrada de camiseta de mesma marca de cor cinza, o que supriria a questão de eventuais erros operacionais de trocas, tal situação não foi corrigida por falta de colaboração do próprio Recorrente, que foi incapaz de apresentar a lista pedida, isto porque não se pode considerar uma troca de uma camisa com cor diferente, com a de um protetor facial de 50g, com a de um protetor labial de 8g, ou ainda agregar em kits relógios, esmaltes, meias, pulseiras, etc.

Quanto ao julgamento favorável ao Recorrente, em que a decisão judicial alegou que o fisco não considerou as perdas decorrentes da logística operacional da empresa varejista, a PGE/PROFIS se pronunciou no sentido de que isto não altera o posicionamento do fisco, pois não se trata de decisão definitiva.

Assim, é forçoso concluir que, no Recurso Voluntário, não foi apresentado erros fáticos que pudessem elidir as 3 infrações, estando o argumento da consideração das perdas e furtos de mercadorias do varejo, sem previsão legal, vez que a previsão de perdas existente no art. 100 do RICMS/BA, se reporta à produção industrial, onde as perdas inerentes ao processo são inevitáveis e tidas como normais, enquanto as perdas do comércio, por se tratar de produto já fabricado, devem ser registradas e estornadas o crédito fiscal das entradas, e isto não foi comprovado no processo.

Face ao exposto, mantenho a Decisão recorrida e NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário. Auto de Infração Procedente em Parte.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279465.0020/16-6, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$747.889,83**, acrescido das multas de 60% sobre R\$74.007,73 e 100% sobre R\$673.882,10, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas, percentual no valor de **R\$2.601,17** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.500,43**, previstas no incisos II, “d”, § 1º e XI da referida Lei e artigo já citados, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS