

PROCESSO - A. I. Nº 279465.0001/18-8
RECORRENTE - LOJAS RENNER S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0155-04/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/12/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0303-11/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS DA TRIBUTAÇÃO NORMAL. OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO MAIOR VALOR MONETÁRIO. DIFERENÇA DE ENTRADAS. Tendo sido constatadas, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária. O contribuinte não elidiu a presunção de omissão de saídas tributáveis prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 4ª JJF em 04/09/2018 que julgou, por unanimidade, procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$412.674,15, em decorrência do cometimento de sete infrações.

Infração 02. – Falta de recolhimento de 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 deste Auto de Infração. (RV).

Data da Ocorrência Em 31/12/2015. **Valor:** R\$ 251.593,79.

Infração 03. – Falta de recolhimento do ICMS 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. Conforme Anexo III deste Auto de Infração. (RV).

Data da Ocorrência Em 31/12/2014. **Valor:** R\$ 80.978,34.

O Autuado apresentou defesa administrativa (fls. 156/174), informando o pagamento dos valores oriundos das Infrações: 01, 04, 05, 06 e 07, além de pugnar pela improcedência das Infrações 02 e 03.

O Autuante apresentou informação fiscal (fls. 312/319), reconhecendo o pagamento dos valores

oriundos das Infrações: 01, 04, 05, 06 e 07, bem como pugnado pela procedência das Infrações 02 e 03.

A instrução foi concluída e os autos remetidos para apreciação pela 4ª JF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, PROCEDENTE o auto de infração em epígrafe, determinando que o Autuado fosse intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 386.460,54, acrescido de multas de 60% sobre R\$ 53.888,41 e 100% sobre R\$ 332.572,13, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de R\$ 24.995,42, prevista no inciso II, “d” do art. 42, da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 1.218,19, previstas no inciso XI, do mesmo artigo 42, devendo o órgão competente homologar os valores recolhidos, o que fez nos seguintes termos:

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

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

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

Inicialmente, em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado na peça mencionada, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

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

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

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

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

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º,

§ 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

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

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

3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões

a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.

4. *Agravo regimental desprovido.*

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1 Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA Julgamento: 12/05/2015 Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA Publicação: DJE 18/05/2015

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

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

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

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98, e tem como objetivo “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

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

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

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

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

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

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

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991,

Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

forma mais abrangente, acerca da presunção em direito tributário.

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

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

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

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

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

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

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

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

A autuação se embasa em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade e que o sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu até o momento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Conclusão

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

Ou seja: para ajustes decorrentes de perdas ou quebras, deve ser emitida nota fiscal, que ao tempo em que estorna o crédito fiscal, ajusta os quantitativos dos estoques, evitando as distorções decorrentes de tais ocorrências, o que não consta nos autos ter sido realizado pela autuada, até pelo fato de que poderia trazer tais documentos ou até mesmo indicar em sua EFD, operações eventualmente realizadas com o CFOP 5927,

correspondente a “lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, a ser feito quando constatadas perdas nos estoques, por deterioração, vencimento da validade, quebra, sinistro, fruto, ou ocorrência similar, o que não ocorreu, não sendo, como denomina a defesa, “prova diabólica” ou impossível de ser produzida.

Já os relatórios e gráficos do PROVAR - Programa de Administração de Varejo, trazidos pela defesa, apenas e tão somente demonstram a existência de quebras e perdas no ramo em que a empresa atua, não possuindo, entretanto, o condão de desobrigar os contribuintes dos procedimentos expressamente previstos na legislação tributária estadual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. no exercício de 2010 (infração 6) foram apuradas, em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de entradas e de saídas de mercadorias, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão presumida de operações de saídas de mercadorias tributáveis, que representou o maior valor monetário (artigo 60, inciso II, alínea “b”, c/c seu § 1º, do RICMS/97);
2. no exercício de 2011 (infração 9) foram apuradas, também em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de saídas de mercadorias, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão real de operações de saídas de mercadorias tributáveis (artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/97).

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

Ocorre que o levantamento de estoques, como dito acima, é um procedimento de apuração quantitativa dos estoques e das entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documentos fiscais, não havendo como vinculá-lo, pelo menos em princípio, com os lançamentos efetuados na contabilidade pela expressão monetária dos fatos ocorridos na comercialização de produtos pelo estabelecimento.

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

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

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

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

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

Assim, indefiro a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

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

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

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

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

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

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

Em assim sendo, determina o RICMS/97:

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

V - nas hipóteses do art. 201 e nas demais situações previstas na legislação. Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 382/202)**, sem preliminares ou juntada de documentos, com base nas seguintes alegações:

- a) Com relação às Infrações 02 e 03, afirmou que a Fiscalização presume que o contribuinte promoveu a entrada de mercadorias em sem estoques sem escrituração (presunção de omissão de saída decorrente presunção de omissão de entrada) e a saída de mercadorias que, embora escrituradas na entrada, não teriam sido localizadas numericamente no estoque final. A referida presunção decorre da contagem executada pelo Fisco, confrontando os Livros de Registro de Inventário, e o SPED (base de lançamento fiscal), do que resultaram as diferenças de estoque. Tais conclusões por parte da Fiscalização decorrem da aplicação das técnicas de *projeção e presunção*. Porém destacou, que se está cobrando o ICMS da saída, ainda que a suposta omissão tenha ocorrido na entrada.
- b) Observou que a Fiscalização projetou o fato ferrador do ICMS incidente sobre a futura saída das mercadorias, as quais são objeto de presumida omissão de entrada, desconsiderando que as mercadorias já geraram o respectivo ICMS quando da saída da loja.
- c) Pontuou que, no caso das mercadorias em que houve omissão de saída, tal omissão também é presumida. Neste caso, o ICMS está lançado sobre mercadoria cuja saída já fora tributada.
- d) Afirmou que a divergência de estoques não leva, por u critério lógico, à omissão de saídas de mercadorias, e assim, por um critério de razoabilidade, à infração tributária, que é o não recolhimento do ICMS. Destacou que a infração padece de correta aplicação do princípio da razoabilidade.
- e) Destacou a existência de fatos que eventualmente, ocasionam a diferença de estoques, cuja ocorrência é absolutamente razoável no comércio, ademais pontuou a impossibilidade de s presumir fatos extraordinários, como omissão de saída, uma vez que este evento é uma exceção ao normalmente esperado.
- f) Asseverou eu a individualização das mercadorias em agrupamentos, não traz prova cabal de entrada e da saída omitida sobre tais produtos. Deste modo, não houve prova da ocorrência de omissões sobre as mercadorias.
- g) Observou que a autuação não atende ao princípio da verdade material, uma vez que a presunção dos fatos não é corroborada nem pela natureza do objeto, nem pela prova em

contrário que deve ser produzida (prova pericial), nem pelo fato da presunção, no caso, operar a favor do contribuinte.

- h) Destacou que as variações físicas com relação aos registros originais de entrada e de saída de suas mercadorias, decorres de fatores como extravio de mercadorias do estoque, ou ainda, perda de mercadorias em razão de danificação. Observou que mesmo situações excepcionais poderão ser enquadradas como saídas omitidas – como furto, por exemplo.
- i) Afirmou que as Lojas Renner S/A, é empresa de renome nacional e que presunção por presunção, em primeiro lugar presume-se que uma empresa deste porte não venderá, com dolo, mercadorias em a emissão de cupom fiscal.
- j) Pontuou que o próprio RICMS vigente à época dos fatos apurados previa os ditos fatos inerentes à atividade comercial, em seu art. 100, V, dentre estes sublinhou que as mercadorias podem: perecer, deteriorar, quebrar, ou serem objeto de furto, roubo, extravio. Pontuou ainda que previsão semelhante consta no RICMS/12 (art. 293).
- k) Destacou que a quebra anormal, aquela que exceder a uma margem considerada “normal”, sustenta a necessidade de apuração dos fatos em que se sustentam a defesa.
- l) Pontuou que, apesar do Autuado precaver-se de furtos através, câmeras, contratação de seguranças, detectores de etiquetas eletrônicas, os furtos em loja representam uma grande parcela das Quebras de Estoque. A respeito deste ponto citou comentário sobre pesquisa realizado pelo PROVAR/FIA/USP.
- m) Afirmou que conforme o passar do tempo, as lojas ajustam seus estoques para atender à demanda de seus consumidores, o que ocorre em situações como: troca de mercadorias, compra de “packs”, venda de produtos sem etiqueta, agrupamento de itens por parte da fiscalização.
- n) Para ilustrar o entendimento de que aparentes inconsistências entre o estoque e o registro de movimentações, podem ser oriundas de quebras de estoque, mencionou jurisprudências do CONSEF SEFAZ/BA, que mencionam os fatos ensejadores da quebra de estoque como relevantes para o deslinde de infrações.
- o) Pontuou que nem as quebras de estoque consideradas “normais” foram analisadas pelo julgamento de primeira instância, tendo sido este o motivo da solicitação de perícia técnica (análise das quebras de estoque que podem justificar as incongruências entre os registros empresariais e o estoque). Destacou que um dos motivos que embasaram a decisão contestada foi a ausência de prova, apesar do pleito de produção de prova ter sido negado.
- p) Destacou que o prejuízo das quebras, compõem o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda pessoa jurídica. O art. 291, I, do RIR/99 – Decreto n. °3.000 - determina que a integra do custo de produção o valor das quebras razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio. Neste sentido mencionou duas decisões da Receita Federal, na qual manifestou-se no sentido de que as quebras e perdas, integram o custo do produto.
- q) Afirmou que a quebras dos estoques compõe o custo final das mercadorias, o que, inevitavelmente, será tributado pelo ICMS quando da saída das mercadorias.
- r) Pugnou pela necessidade de realização de perícia dos Registros de Inventário, dos livros de registro de entradas e saídas além dos balancetes anuais, da análise destes livros será possível construir uma margem de segurança dentro da normalidade exigida pelo art. 100 do RICMS/BA, de modo que as quebras ocorridas dentro desta margem constituem direito à manutenção do crédito de ICMS pela entrada e, no presente caso, ausência de ICMS não recolhido na saída supostamente omitida.
- s) Rebateu a alegação constante do Acórdão recorrido, de que o Auto de Infração deveria ter sido

julgado procedente, considerando-se que a Recorrente não teria seguido o procedimento correto determinado pela legislação Baiana no caso de perda e quebras, não emitindo nota fiscal e não estornando o crédito tributário relativo àquelas operações. Neste sentido destacou que a emissão de nota fiscal e o estorno de crédito de ICMS relativos a tais operações em nada interfere no presente caso, eis que o presente Auto de Infração, foi lavrado sob acusação de omissão de entradas e saídas de mercadorias por mera presunção.

- t) Afirmou que a Autuada possui onze Autos de Infração relativos à mesma matéria, que recaem sobre estabelecimentos e períodos diferentes. Dentre esses onze, quatro já se encontram em sede de Execução Fiscal, permanecendo os demais ainda em discussão no CONSEF. Destacou que duas Execuções Fiscais ajuizadas (nº 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-89.2014.8.05.0001), a Autuada, na qualidade de autora 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, mas também as quebras de estoque, são responsáveis por dar números finais ao controle de estoque, ao final do exercício.
- u) Destacou que o juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador julgou os Embargos à Execução Fiscal, totalmente procedentes, sendo desconstituído o Auto de Infração mencionado, em sentença proferida em 21 de fevereiro de 2018, cuja matéria é exatamente a mesma do Auto de infração em epígrafe. O mesmo resultado foi obtido a partir do julgamento dos Embargos à Execução Fiscal de nº 0333983-74.2015.8.05.0001, cuja matéria também é a mesma da autuação resistida.
- v) Destacou que o Direito Tributário fundamenta nos princípios da Tipicidade Fechada e da Legalidade, portanto não autoriza lançamentos baseados exclusivamente em presunções. Pontuou ainda que as diferenças apuradas pela fiscalização não são objeto de documentação durante o ano por não serem percebidas, a ciência do fato ocorre apenas no levantamento de estoque final, ocorrido após o término do exercício em preparação do balanço patrimonial, ou através da lavratura de Auto de Infração.
- w) Por fim, diante do exposto, solicitou a realização de perícia, indicando assistente técnico e apresentando quesitos.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª CJF, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário.

VOTO

Através do Presente Auto de Infração, imputa-se ao Recorrente o cometimento de sete infrações, sendo que somente as infrações 02 e 03 foram objeto da impugnação e do Recurso Voluntário. Em síntese, as duas infrações resultam da verificação, por meio de levantamento quantitativo de estoque, de omissão de entrada ou de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de notas fiscais e respectiva escrituração.

Conforme determina a legislação de regência, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas, mediante levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o ICMS tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária.

Considerando que não foram tecidas preliminares de nulidade, passo a analisar as razões recursais.

Na espécie, é incontroverso que o Recorrente procedeu ao cálculo e ao respectivo recolhimento do imposto que entendia devido, embora o Fisco tenha imputado o recolhimento como insuficiente.

No caso do levantamento realizado em exercício fechado, como é o caso, não é possível precisar a data efetiva do fato gerador, pois a suposta omissão somente é verificável no final do exercício, de modo que mostra condizente a consideração do fato gerador presumido no último dia do

exercício.

No que toca ao mérito do Recurso Voluntário, tem-se que o ponto central da argumentação do contribuinte é o de que a Fiscalização não teria observado *“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”*.

Saliento que o Recorrente utiliza a expressão “quebra de estoque” englobando as perdas, furtos, roubos, vendas sem etiqueta, troca de mercadorias, devoluções, entre outros fatores. Juntou relatórios e gráficos do PROVAR - Programa de Administração de Varejo, que indicam percentual razoável de perdas no estoque de empresas atuantes no setor econômico do Recorrente, no patamar de 2,62%, requerendo, assim, que o referido percentual seja levado em consideração para fins de verificação ou não do cometimento das infrações 02 e 03 do presente Auto de Infração, bem como requer a realização de perícia com o objetivo de comprovar suas alegações.

Desde logo, indefiro o pedido de realização da diligência, tendo em vista que os elementos acostados aos autos se mostram suficientes para formação de convicção sobre o mérito da demanda, bem como em razão do Recorrente não ter trazido aos autos qualquer elemento de prova diretamente relacionado aos fatos geradores objeto da autuação, ou mesmos elementos que contenham indícios das suas alegações. O relatório elaborado pelo PROVAR, considerado isoladamente, não é capaz de fundamentar a necessidade da realização da prova pericial, conforme exigido pelo artigo 145 do RPAF/BA.

De fato, não é objeto de lide a existência de perdas “normais” ou “anormais” na atividade do Recorrente, pois é de conhecimento geral que nesse ramo de atividade ocorra eventos que resultem em perda de estoque, nem mesmo qual o percentual de perdas pode ser considerado normal ou não. Além disso, não se desconhece que considerar as perdas no levantamento quantitativo de estoque, acaba por influenciar no montante encontrado pela Fiscalização.

Contudo, a questão atinente às perdas, posta nos autos, é que não há elementos de prova quanto ao estorno do crédito tomado na aquisição das mercadorias que foram perdidas. Segundo consta na peça recursal, o Recorrente periodicamente procede ao ajuste de inventário, não havendo menção, entretanto, a emissão de notas fiscais de estorno – CFOP 5927 –, conforme determinado no art. 312, IV c/c art. 83, IX, ambos 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”.

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

(...)

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

Depreende-se dos dispositivos retro indicados, que é imposto aos contribuintes, a emissão de documento fiscal com CFOP 5927 – *“lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”* a título de baixa dos estoques pelos eventos acontecidos, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Pontua-se, ainda, que o art. 100, indicado pelo Recorrente ao longo de toda a sua peça recursal, refere-se ao RICMS/97, e não mais possuía vigência à época dos fatos geradores das infrações 02 e 03, de modo que a análise sobre tais argumentos se mostra prejudicada. Ademais, as decisões judiciais juntadas aos autos foram todas analisadas com base nesse dispositivo, razão pela qual não possuem o condão de interferir no presente julgamento.

Sendo assim, julgo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, conseqüentemente, pela manutenção da Autuação em sua integralidade, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo Recorrente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279465.0001/18-8**, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$386.460,54**, acrescido de multas de 60% sobre R\$ 53.888,41 e 100% sobre R\$ 332.572,13, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$24.995,42**, por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.218,19**, previstas nos inciso II, “d” e XI do mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo o órgão competente homologar os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 outubro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS