

**A. I. N°** - 279465.0004/18-7  
**AUTUADA** - LOJAS RENNER S/A  
**AUTUANTE** - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 22.10.2019

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0163-05/19**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Verificando-se, num mesmo exercício fiscal, diferenças tanto de entradas como de saídas, apuradas através de levantamento quantitativo, sendo o montante das saídas omitidas, superior ao das entradas, haverá de ser exigido o imposto tomando-se por base a omissão de maior expressão monetária, no caso em tela, a das saídas. Infração subsistente. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Vale, de começo, salientar que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2018, tem a seguinte descrição:

**Infração 01 – 04.05.02:**

**Falta de recolhimento do imposto relativo à 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, tudo conforme Anexo I.**

**Montante histórico do imposto soma R\$118.000,52, mais multa de 100%.**

**Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2013.**

**Fundamentação legal esquadrihada nos arts. 2º, I, e 23-B da Lei 7.014/96, c/c o art. 83, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa tipificada no art. 42, III da Lei atrás mencionada.**

Acosta, a i. autuante, entre outros documentos, cientificação do início da ação fiscal (fl. 04), análise quantitativa de estoques (fl. 14), lista geral das omissões de entradas (fls. 15/17 – em excertos), planilha de omissão de saídas detectada na auditoria de estoques – saídas de mercadorias tributáveis maiores que as de entradas (fls. 18/19 – em excertos), planilha de omissão de entradas detectada na auditoria de estoques – entradas de mercadorias tributáveis maiores que as de saídas (fls. 20/21 – em excertos) e, sobretudo, mídia digital contendo na íntegra tais levantamentos (fl. 22) e respectivo recibo destes arquivos eletrônicos por parte do contribuinte (fl. 23).

Defesa postada nos Correios em 20.11.2018 (fls. 39/56).

Como principais argumentos e relatos defensivos a impugnante:

Informa que é renomada empresa do comércio varejista, possuindo estabelecimentos em diversas unidades da Federação. Por conta de suas atividades, está sujeita ao ICMS.

Respeitante ao levantamento quantitativo de estoques, por espécie, em regime fechado, alega que ao longo do ano, compras, vendas e devoluções são realizadas e ocasionam a movimentação do estoque, sendo que tais movimentações são documentadas sob notas ou cupons fiscais diariamente, os quais são registrados mensalmente nos livros de registro de entrada e de saída.

Ao lado disto, efetua a contagem dos estoques físicos de mercadorias anualmente, quando do balanço patrimonial, onde quantifica os estoques inicial e final de suas mercadorias para comercialização através do registro de inventário.

Assegura que a inconsistência encontrada pela Fiscalização surge da comparação entre os livros de registro de entradas e saídas, os quais são registrados pela própria empresa e refletem a movimentação documentada pelas notas e cupons fiscais, e os números de estoques inicial e final constantes do livro de Registro de Inventário.

Pondera que as omissões de saídas e entradas acusadas pelo Fisco não têm o condão de justificar o lançamento do ICMS no presente auto de infração, uma vez que é desconsiderado um elemento extra à fórmula sugerida pela fiscalização, que é essencial para o correto e verdadeiro cálculo de estoque das mercadorias.

Salienta que não importa se houve estoque a maior ou menor, o que importa para a fiscalização, é que ambos os casos são projeções obtidas das discrepâncias de estoque, o que resulta omissão de saída, ainda que a mesma seja presumida por conta da respectiva omissão de entrada. Por um lado, ocorre projeção da situação pretérita referente à omissão de entradas que, segundo a auditoria, seria a única explicação para a ocorrência das discrepâncias de estoque negativas verificadas. Por outro, ocorre projeção do fato gerador quando se toma o ICMS sobre tal fato, pois a entrada de mercadorias não é fato gerador (o ICMS apenas incide na saída da mercadoria).

Argumenta que havendo um estoque maior do que o número de entradas, e tendo isso sido verificado com base nas saídas, por certo que não se está a falar em ausência de tributação da saída dos produtos cuja entrada fora supostamente omitida. Ou seja, está-se projetando o fato gerador do ICMS incidente sobre a futura saída das mercadorias, as quais são objeto de presumida omissão de entrada, sem se considerar que as mercadorias já geraram o respectivo ICMS quando da saída da loja.

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

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

Diz estar demonstrando, cabalmente, que a divergência de estoques não leva, por um critério de lógica, à omissão de saídas de mercadorias, e assim, por um critério de razoabilidade, à infração tributária propriamente dita, que é o não-recolhimento do ICMS (artigos 124, I, e 201 do RICMS/BA).

Aduz existir, no presente Auto de Infração, a construção meramente presumida dessa ligação, o que não é possível mediante (i) existência de fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio, (ii) impossibilidade de se presumirem fatos extraordinários, como omissão de saída, quando esse evento é uma exceção ao normalmente esperado, o que poderá ser comprovado inclusive mediante perícia técnica.

Assinala que o RPAF baiano prevê a aplicação do princípio da verdade material nos procedimentos fiscalizatórios (art. 2º), o que não está ocorrendo no caso concreto. Complementa que a presunção dos fatos não é corroborada nem pela natureza do objeto presumido, nem pela

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

Aventa que ao Fisco cabe a comprovação das infrações que vier a imputar aos contribuintes, devendo fazê-lo de modo inequívoco, aprofundando a investigação dos fatos para lhes atribuir conclusões lógicas e vinculadas. Mesmo que a presunção de ocorrência de fatos possa ser eventualmente utilizada, não é o que ocorre no caso concreto, pelas razões já expostas.

Com base nisto, conclui que a busca da verdade material no caso não pode ocorrer via presunção, sendo irrazoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco. De modo que o princípio da razoabilidade está, portanto, afastando a existência de infração tributária por ausência de recolhimento de ICMS, quando, nas condições aqui obtidas, for constatada a mera divergência entre estoques (Livro e SPED).

Pontua que a imputação de uma infração tributária por presunção não pode ser levada a cabo pelo Fisco, mormente no caso concreto, já que as omissões foram presumidas incorreta e illogicamente pela Fiscalização, desconsiderando a existência de fatos que minam a relação de causalidade entre o fato alegado e efetivamente provado, e a infração cominada.

Ao lembrar que a Lojas Renner S/A é empresa de renome nacional com estabelecimentos conhecidos em todo o Brasil, deduz que, presunção por presunção, não é difícil dizer que uma empresa desse porte não venderá, com dolo, mercadorias sem a emissão do cupom fiscal (omissão de saída). Logo, não é razoável admitir que a empresa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outra das 27 unidades federativas através da não-emissão de notas fiscais, o que configuraria um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio.

Revela que a fiscalização baiana comparou o constante no livro de Registro de Entradas, livro Registro de Saídas e livro Registro de Inventário, sendo que a discrepância entre tais livros e a movimentação registrada via SPED é que originou o procedimento de fiscalização – os registros em livro descrevem fielmente a situação fática (física) do estoque.

Para lastrear sua tese impugnatória, discorre que a autuante deveria comprovar a ocorrência das omissões de entrada e de saída, trazendo à acusação fiscal a prova de que mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque. Porém, o que consta no relatório do Auto de Infração é apenas o resultado da conta aritmética entre (i) os estoques iniciais somados (ii) às entradas e subtraídos (iii) às saídas.

Demais, declara que o fisco adotou o seguinte raciocínio: ao passo que o fato gerador do ICMS é a saída de mercadorias do estoque do estabelecimento, cobra-se o ICMS que seria devido sobre mercadorias não escrituradas. É o que se depreende em face da multa lavrada, de 100% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Revela que os fatos poderiam culminar na ocorrência de uma fraude por parte do contribuinte no sentido de omitir registros de sua atividade comercial, (i) tomando crédito sobre entradas registradas de mercadorias, mas, cuja saída teria sido omitida (caso das omissões de saída), ou ainda, (ii) venderia mais mercadorias do que as entradas registradas (caso das omissões de entrada), deixando de tomar o crédito da entrada, mas efetuando a saída mesmo assim, gerando, pela projeção do Fisco, uma infração de mesma natureza e penalidade.

Consigna que o reconhecimento dessa suposta fraude não pode ser admitido pelo mero resultado aritmético da conta efetuada pela fiscalização, mas sim, deverá a autoridade autuante trazer prova adicional a fim de que o lançamento tributário formalizado sobre essas bases não seja uma mera presunção, ocasionando grave prejuízo ao contribuinte como se pode perceber do decurso da presente discussão.

Arremata dizendo que caberia à auditoria comprovar a ocorrência das omissões de saída (omissões de entrada e de saída, que resultam, em termos práticos para fins de cobrança do imposto, em omissões de saída) para além da contagem do estoque, pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal. O próprio Regulamento do ICMS da Bahia, vigente à época dos fatos, previa ditos fatos inerentes à atividade comercial, nos termos aqui livremente empregados, como hipótese de estorno do crédito fiscal.

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

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

Aponta que é justamente sobre a anormalidade da quebra que se concentra a necessidade de apuração dos fatos que sustentam a defesa, visto que esse ponto não foi considerado na autuação fiscal e é fundamental para deslindar o feito. Nesta trilha, o Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração, entidade atrelada à Universidade de São Paulo (USP), classificou “perdas”, conforme link apostado no rodapé da fl. 46.

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

Especificamente no caso das empresas do ramo de vestuário, revela que os furtos em loja, representam uma grande parcela das quebras de estoque, com notável destaque para grandes lojas como são os estabelecimentos da Lojas Renner em todo Brasil. A presença de seguranças nas portas e detectores de etiqueta eletrônica, além de câmeras nos caixas e nas araras, são instrumentos de controle do estoque adotado pela defendente.

Sem embargo, as lojas do setor vestuário concentram um dos maiores índices de furto do estoque-mostruário, conforme se vê em link no rodapé da fl. 47.

Internamente, a contestante também possui controles de estoque de modo a evitar esse tipo de quebra, sendo inegável, na ótica do antigo RICMS baiano, que o crédito deva ser estornado nas situações tipificadas no art. 100. Afinal, aplicando-se o entendimento do mencionado art. 100 do RICMS da Bahia, tem-se que o contribuinte que sofrer a quebra de estoque baseada no furto de mercadorias deve estornar ou anular o crédito fiscal, o que entende configurar um caso diferente do que ora se tem em liça.

Destaca que o ajuste dos estoques poderá ir além daquele procedido quanto ao extravio ou perda de mercadorias (baixas de estoque por quebra), apontando ainda as seguintes causas:

1. Troca de mercadorias em qualquer das lojas: o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da impugnante em todo o Brasil, sem qualquer limitação.
2. Compra de “packs” (pacotes): a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), que, por sua vez, são verificados e cadastrados no estoque segundo modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal.
3. Venda de produto sem etiqueta: inconsistências no estoque que, posteriormente, tem de ser retificadas, decorrentes de venda de produto sem etiqueta (cliente escolhe a mercadoria e, no momento da compra, o funcionário da loja percebe que o produto teve a etiqueta extraviada). O funcionário faz a venda a partir da etiqueta de produto similar, mas que possui alguma particularidade diferente, como a cor ou o tamanho, por exemplo. Assim, em que pese o cliente tenha adquirido camiseta cinza, tamanho “p”, o sistema, na venda, baixou do estoque camiseta

vermelha, tamanho “g” (cuja etiqueta foi utilizada para a efetivação da venda). Por conceito, é situação impossível, já que não há como se conceber que, em estoque, a empresa tenha “-2” (menos duas) 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, aduz que não há dúvidas de que existe uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída da empresa, os quais, posteriormente, devem ser retificados.

Tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário. Não se ignora que as quebras de estoque possam gerar dúvidas à fiscalização, todavia, as possíveis dúvidas são sanadas mediante verificação, como dito anteriormente, dos fatos e não apenas dos números contábeis.

Alega ser esse o equívoco da auditoria, 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.

Reitera o quanto disposto no art. 100 do RICMS no sentido de o estorno do crédito ser obrigatório apenas para os casos em que ocorrer quebra anormal de estoque.

Declara que a legislação do Estado da Bahia não foi insensível à inevitável ocorrência de quebras de estoque, dando o tratamento tributário adequado quando há quebras dentro de uma determinada margem de normalidade, hipótese em que as mesmas não ensejarão o estorno do crédito do ICMS.

Em harmonia com o antes afirmado, traz precedentes administrativos de alguns Estados.

Pugna que é preciso considerar outro importantíssimo ponto: o prejuízo das quebras compõe o custo operacional das empresas, para fins de imposto de renda da pessoa jurídica. Corroborando tal entendimento, a Receita Federal do Brasil manifestou-se no sentido de que as quebras e as perdas, de fato, integram o custo do produto, conforme se verifica das ementas das decisões administrativas da RFB 94 e 275, transcritas à fl. 50.

No intuito de comprovar os fatos agora relatados, afirma que deve ser realizada perícia nos documentos apresentados, que são os livros de Registro de Inventário, os livros de registros de entradas e saídas e balancetes anuais – sendo os mesmos documentos utilizados pela fiscalização no sentido de verificar as quebras de estoque.

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

Finaliza restar demonstrado 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.

Ratifica a necessidade de realização de perícia técnica no tocante aos procedimentos da empresa atinentes ao controle de saídas e entradas do estoque (vendas ao consumidor final), e recorda que os artigos 140 e seguintes do RPAF-BA preveem a possibilidade de realização da perícia, sendo que, contra a sua eventual negativa, opera a presunção de veracidade da impugnação, haja vista que a própria autoridade fiscal deverá diligenciar nesse sentido, consoante art. 142.

Contabiliza que possui, atualmente, nada menos do que onze autos de infração relativos à mesma matéria, sobre estabelecimentos e períodos diferentes. Dentre esses onze, quatro já se encontram em sede de execução fiscal, permanecendo os demais, como o presente, em discussão perante o CONSEF.

Em duas execuções fiscais ajuizadas (n.ºs 0513752-13.2013.8.05.0001 e 0517075-89.2014.8.05.0001, em trâmite perante a 9ª e 11ª Varas de Fazenda Pública de Salvador), o impugnante, na qualidade de Autor de embargos às referidas execuções fiscais, requereu a produção de prova pericial contábil.

Tal perícia foi realizada e conclusiva no sentido de que não apenas a movimentação escritural do estoque (Livros de Registro de Inventário) mas também quebras de estoque – perdas, furtos, roubos, vendas sem etiqueta, troca de mercadorias, devoluções, entre outros fatores externos – são responsáveis por dar números finais ao controle de estoque, ao final do exercício. Reproduz trechos das decisões judiciais às fls. 52/53.

Reprisa que a contagem física do estoque, que reflete sua respectiva escrituração em livro fiscal, ocorre ao final do exercício e, na metodologia empregada pela fiscalização, as comparações se dão entre os levantamentos realizados no espaço de um ano. O estabelecimento autuado movimenta suas mercadorias e apura eventuais falhas decorrentes de furtos, perdas e quebras anormais. Todavia, a situação dos autos é diferente daquela que poderia ser controlada pela empresa.

As diferenças apuradas não podem ser ignoradas. Segundo o perito do juízo atuante no processo de embargos à execução fiscal n.º 0335044-04.2014.8.05.0001, junto à 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, tais diferenças são chamadas de “desequilíbrio aritmético”, nome que bem sintetiza o único fato realmente comprovado pelo levantamento quantitativo de estoques realizado pela fiscalização neste e naquele processo: o de haver diferenças numéricas entre o estoque inicial, as entradas e as saídas, em relação ao estoque final.

Assinala que na perícia o técnico ainda concluiu que os livros fiscais de registro de entradas e saídas, na qualidade de documento fiscal a refletir o número de entradas e saídas a partir da efetiva emissão de documentos fiscais (cupons fiscais ao consumidor final), não são o único fator a conferir números finais ao estoque apurado ao final do exercício. Diferentemente, as quebras de estoque também impactam no valor do estoque final. Este é o elemento extra, referido na exposição fática, essencial para o correto e verdadeiro cálculo de estoque das mercadorias. O perito do juízo conclui que, de fato, os números tendem a ser divergentes entre o estoque inicial e o estoque final, já consideradas as entradas e saídas ocorridas durante os 364 dias de movimentação de mercadorias do estabelecimento.

Como se se depreende dos laudos periciais anexados (Docs. 04/05), os lançamentos efetuados nos livros de registro de entradas e saídas refletem com a exatidão esperada toda e qualquer entrada ou saída de mercadoria, do estoque, durante o ano, que tenha sido acompanhada da respectiva nota fiscal de entrada ou saída.

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

Logo, considerando tais premissas, caso não se tomem desde já por incontroversas, afirma que é absolutamente impossível a ocorrência de aquisição e venda de mercadoria sem nota fiscal. Ou seja, venda de mercadoria sem tributação, do que resultará, necessariamente, o reconhecimento

da ausência de prejuízo ao Fisco no tocante ao recolhimento do ICMS (obrigação principal, artigo 124, I, do RICMS/BA).

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

Por fim, a impugnante pede:

1. Seja recebida a impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário até decisão final.
2. Seja deferida a produção de prova pericial, nos termos do art. 145 do RPAF/BA, Decreto n.º 7.629/99, e conforme os quesitos apresentados, sob acompanhamento do assistente técnico indicado.
3. Ao fim, seja desconstituído o crédito tributário estampado no lançamento.

Ao protestar pela produção de provas documental, especialmente a prova pericial contábil, além de qualquer outra que se fizer necessária para a justa composição da lide, requer sejam as intimações enviadas exclusivamente para o seguinte endereço, em nome dos procuradores abaixo firmados: “Tozzini, Freire, Teixeira e Silva - Av. Carlos Gomes, 222, Opus One, 5º andar, CEP: 90480-000, Porto Alegre, RS - Telefones 51 3025-2200, Fax 51 3025-2222.

Além dos documentos já existentes no PAF, a autuada junta também documentos de representação legal (fls. 58/103) e CD contendo arquivos eletrônicos (fl. 57).

Informação fiscal (fls. 108/114) oferecida pela i. auditora que:

Sustenta estar a defesa calcada primordialmente em dois argumentos: a suposta presunção de omissão de saídas e/ou entradas por parte da fiscalização e a chamada quebra de estoque do setor de varejo.

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

Quanto à escrituração fiscal, argumenta que a legislação do ICMS impõe ao contribuinte o dever de escriturar com fidelidade a movimentação de mercadorias que ocorre no estabelecimento, sendo tais registros, os instrumentos que possibilitam ao fisco aferir o quanto do imposto é devido em cada período de apuração. São lançamentos necessários para atendimento da obrigação principal que é o pagamento do imposto.

Como reforço, diz que escriturar corretamente os livros fiscais - Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário - é extremamente importante para que o fisco tenha controle sobre as operações de circulação de mercadorias efetuadas pela empresa. Se tais registros não espelham a realidade fática da empresa, isto só faz traduzir a falta de controle interno sobre seu objeto de negócios (revenda de mercadorias).

Pondera que é dever do contribuinte fazer a contagem física das mercadorias existentes no último dia de cada exercício fiscal e informá-la discriminando item a item no Registro de Inventário. Se for detectada alguma diferença por perda, roubo ou deterioração, a própria legislação já estabelece a forma legal de proceder para baixar tais perdas do estoque. Há, inclusive, um Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP próprio para isso, o 5927.

Cita o art. 312 do RICMS/BA, e diz que todas as entradas e saídas de mercadorias devem ser fielmente escrituradas nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, não sendo concebível alegar que tais informações não merecem fé ou não espelham a realidade fática da empresa.

Outrossim, salienta que desde o Exercício de 2012, as informações da escrituração dos livros de Entradas, Saídas e Inventário de mercadorias são enviadas ao fisco através do sistema de Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como as informações das notas fiscais emitidas e

recebidas pelo contribuinte estão à disposição do fisco através do sistema de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e. Assim, chegam digitalmente ao fisco, sem a necessidade de se manusear livros e notas físicas para se conhecer a movimentação de mercadorias em cada empresa, como ocorria anteriormente, na vigência do Sintegra.

Neste cenário, baseando-se no cruzamento das informações constantes nesses dois sistemas, EFD e NF-e, e nas normas constantes na legislação do ICMS/BA (mais precisamente na Portaria 445/98) é que procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em questão.

Denuncia que o defendente traz um arrazoado onde demonstra ter entendido perfeitamente a metodologia de cálculo utilizada pelo fisco para encontrar as omissões de estoques ora questionadas, esquecendo-se, entretanto, de verificar que o fisco, mesmo tendo encontrado omissão de saídas e omissão de entradas de diversas mercadorias, somente lançou as omissões de saídas, conforme dispõe o artigo 13 da Portaria 445/98, transcritos no rodapé da fl. 110.

Em consequência, revela que, se a escrituração fiscal indica que houve omissão de saída de uma mercadoria X, e considerando-se que não é admitida a circulação de mercadorias sem a respectiva emissão de documento fiscal, cabe ao contribuinte comprovar quais notas fiscais (entrada e/ou saída) deixaram de ser computadas no levantamento quantitativo de estoque daquela mercadoria. Se ela foi roubada, deteriorada ou perdida de alguma forma, cabe ao contribuinte também indicar qual a nota fiscal emitida para baixar esse item do estoque e estornar o crédito, uma vez que a legislação do ICMS é clara quanto a essa situação no seu artigo 312, inciso IV, previamente reproduzido.

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

Opõe que, se o contribuinte não emitiu nota fiscal (ou cupom fiscal) para documentar a saída de mercadoria, conseqüentemente, não houve lançamento do ICMS correspondente àquela operação no livro Registro de Saídas, nem tal valor foi levado a débito do livro Registro de Apuração. Onde se pode afirmar, e não presumir, que não houve pagamento do ICMS devido naquela operação.

Arremata que o fisco não está a “presumir”, tampouco a “projetar”, fato gerador de ICMS. O fisco está a comprovar, com base nos dados extraídos da própria escrita fiscal da empresa, que houve efetiva saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e, conseqüentemente, sem pagamento do ICMS incidente sobre a operação.

Sobre a alegação de quebra de estoque e correspondentes ajustes, afirma peremptoriamente que as afirmações do autuado soam absurdas para o fisco ou dissonantes da verdade do mundo fático das empresas, pois, afinal, o controle de estoques é feito por espécie de mercadoria, conforme determina a legislação. Não pode o contribuinte agir equivocadamente e depois não arcar com os prejuízos dela decorrentes.

Neste sentido, faz referência a comandos do Guia Prático da EFD – nomeadamente o Registro 0200, e o art. 83 do RICMS-BA, além do art. 40, § 2º da Lei 7.014/96.

Quanto ao pedido de perícia técnica, diz que não vê necessidade da mesma, uma vez que a defesa traz somente argumentos desprovidos de realidade material e as questões alegadas dizem muito mais da falta de conhecimento da causa do que de “erros materiais” do lançamento ora em discussão. As supostas dificuldades da empresa em manter o rigoroso controle de seus estoques não a isentam de assumir as penalidades tributárias delas decorrentes.

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

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo.



Considero presentes os elementos fático-argumentativos necessários à minha convicção.

Passo, por conseguinte, a apresentar o meu voto.

## VOTO

Cobra-se neste processo, falta de pagamento de ICMS em virtude da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, realizadas sem a emissão de documentos fiscais, também sem a respectiva escrituração, em virtude do não registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, situação detectada após aplicação da auditoria do levantamento quantitativo de estoques por espécie de produtos, levando em consideração exercícios fechados.

Como se conhece no jargão, a irregularidade aponta omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectada depois de realizada a auditoria de estoques.

Indefiro, desde já, o pedido de realização de perícia técnica, à vista do art. 147, inciso II do RPAF/99, porquanto os elementos instrutórios contidos no PAF são o bastante para análise do mérito da autuação e apreciação da matéria controvertida.

Não há razões para se fazer exames técnicos complementares, visto que os contra-argumentos aduzidos pelo contribuinte não necessitam de revisão fiscal, visto que a metodologia empregada pela auditoria não foi vulnerada por questões que divirjam dos dados coletados da escrita fiscal-contábil oficial e documentos fiscais respectivos.

Vou à análise de mérito.

No desenvolvimento da auditoria de estoques em exercícios fechados, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, adotando-se como parâmetros o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e, a partir daí, procedendo-se a contagem dos estoques com base no fluxo de entradas e saídas de cada tipo de mercadoria registrado nos documentos fiscais.

A tese defensiva fundamenta-se no fato de que a acusação é meramente presuntiva, sendo descaracterizada pelas seguintes circunstâncias: existência de fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio; impossibilidade de se presumirem fatos extraordinários, como omissão de saída, quando esse evento é uma exceção ao normalmente esperado.

Também garantiu que a verdade material não se compatibiliza com a presunção de omissão de saídas, não sendo razoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco.

Todavia, nenhum conflito se observa entre um e outro instituto.

O fato de a auditoria de estoques detectar saídas tributadas evadidas, seja pela omissão de entradas, seja pela omissão de saídas, não impede que o contribuinte, em homenagem à busca da verdade material, se desincumba de demonstrar o contrário, através da oposição de elementos de prova que desqualifiquem ou minimizem os “furos” identificados nos estoques. Entretanto, conforme se detalhará adiante, este dever de contraprova não foi cumprido pelo sujeito passivo.

Com base nesta técnica de auditoria, são usados roteiros de verificação em que são registradas as quantidades físicas de cada espécie de mercadoria, a partir dos códigos adotados pela própria empresa, seu movimento de entradas e saídas num determinado período que, ao cabo, à vista das quantidades iniciais e finais apontadas em inventário, constata-se ter havido omissão de entradas e/ou de saídas.

Assim, neste levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos, a saber: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques (se for o caso) e o cálculo do imposto exigível.

É claro que, para apurar-se diferenças no estoque, não se leva em conta os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias. Por conseguinte, desnecessário proceder-se ao exame dos lançamentos contábeis, mas tão somente fazer a aferição dos registros físicos de mercadorias, apartando-as em códigos específicos.

Aliás, há mais de vinte anos já é de pleno conhecimento dos operadores tributários que militam na Bahia a existência da Port. 445/98, que apresenta todo um rito acerca do desenvolvimento dos levantamentos quantitativos de estoques, servindo como referencial procedimental para fisco e contribuinte controlarem os estoques e respectivos fluxos de entradas e saídas.

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

Logo, de acordo com o art. 6º da mencionada Portaria, em existindo omissão do registro de entradas, faz-se necessário analisar a repercussão disto em relação ao ICMS.

Consoante regra o art. 13, I da multicitada Portaria, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se como base a diferença de maior expressão monetária, vale dizer, a das saídas.

Logo, o imposto ora apurado, após comparar as diferenças consignadas na planilha de fl. 14, teve como referencial o montante omitido de saídas, isto é, R\$118.000,52.

Outro ponto fulcral impugnatório foi de ter havido quebras – normais e anormais. Além disto, no segmento de vestuário, os furtos em loja representam uma grande parcela dos desfalques.

Todavia, no que tange às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, quer tenha a ocorrência sido verificada no trânsito, quer no próprio estabelecimento, o sujeito passivo deveria emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, quando fosse o caso.

Neste trilho, constitui dever inafastável da empresa estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias – repita-se - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração, aproveitando-se na íntegra do quanto apontado no art. 312, IV do RICMS-BA.

Também, a impugnante pontuou a possibilidade de, em caso de troca de mercadorias, o cliente encaminhar-se a qualquer loja da empresa no Brasil para efetivar a permuta.

E alegou venda de produto sem etiqueta, no momento em que o cliente escolhe a mercadoria, e no caixa, o empregado da loja percebeu que o produto teve a etiqueta extraviada. Tal anormalidade acabou gerando inconsistências no estoque.

Por outro lado, caso a impugnante tivesse usado mais de um código para a mesma mercadoria, em dissintonia com a legislação, seria de sua obrigação corrigir o erro antes da ação fiscal, de modo a não serem acusadas inconsistências quando da realização dos roteiros de estoque.

Entretanto, todas estas ocorrências, ensejando ou não a anulação do crédito fiscal respectivo, necessitariam de rigoroso controle por parte do contribuinte, inclusive lançamento nos estoques, exatamente para que, quando da aplicação do levantamento quantitativo, nenhuma diferença fosse identificada.

Inclusive dispunha – e dispõe o contribuinte de postular junto ao fisco regimes especiais diferenciados para acobertar todas estas situações atípicas, no sentido de deixar seus controles refletindo com fidedignidade a sua movimentação comercial.

Em prestígio à verdade material, deveria a defendente apresentar todos estes controles ao fisco, quando do desenrolar da ação fiscal ou, quando nada, se isto não fosse factível naquela oportunidade, apresentá-los no decorrer do debate administrativo do lançamento. Como se viu, nenhuma contraprova foi ofertada pelo sujeito passivo, nem mesmo demonstração de estorno dos créditos fiscais nos casos de quebras anormais.

Da análise dos levantamentos fiscais desenvolvidos, inexistem defeitos de metodologia.

Os produtos foram indicados de forma individualizada, com os códigos e referências correspondentes. Destarte, a auditoria refletiu todos os itens que entraram e saíram do estabelecimento, com a descrição e respectivos códigos, uns sendo distinguidos dos outros, tomados a partir do estoque inicial e ao cabo do estoque final oficialmente registrados na escrita fiscal do contribuinte.

Não se pode esquecer que, segundo o art. 3º, III da Port. 445/98, é possível fazer o levantamento quantitativo por agrupamento no caso de diversas mercadorias terem sido identificadas com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, bastando para isto reunir-se no mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

Reitere-se que é de responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa de dados à SEFAZ, devendo ela espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o autuado deveria comprovar com sua escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, vale novamente reprimir, não foram apresentados documentos comprobatórios das alegações defensivas.

Em acréscimo, acerca da afirmação do autuado de que a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), cadastrados diferenciadamente no estoque segundo o modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal, o contestante deveria identificar os componentes e as respectivas quantidades de mercadorias em cada pacote, procedendo o necessário controle em sua escrita fiscal, valendo-se de códigos específicos para a referida operação, mais uma circunstância sem a comprovação devida no processo.

Do ponto de vista dos precedentes administrativos, a respeito da mesma empresa, mesma infração e mesmas alegações defensivas, tem-se os seguintes julgados deste CONSEF, inclusive desta 5ª JJF, só para ficar nos mais recentes: Ac. CJF Nº 0201-12/19, CJF Nº 0306-12/18, JJF Nº 0155-04/18, JJF Nº 0105-03/18, JJF Nº 0102-05/18, CJF Nº 0084-12/18, CJF Nº 0201-12/19 e JJF Nº 0229-03/18.

Por fim, cumpre registrar que a multa proposta de 100% deflui do mandamento contido no art. 42, III da Lei 7.014/96, não cabendo pedido de cancelamento ou diminuição.

Pelo exposto, a infração deve ser considerada totalmente PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279465.0004/18-7**, lavrado contra **LOJAS RENNER S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.000,52**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR