

**PROCESSO** - A. I. Nº 206919.0014-15-4  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0019-01/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29/07/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0175-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS E DE ENTRADAS. **b)** RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Foi providenciada em diligência nesta segunda instância, a aplicação do filtro de perdas quanto às omissões de saídas de mercadorias no percentual estimado pela Portaria nº 445/98, reduzindo a primeira infração por omissão de saídas de mercadorias, sem, contudo, afetar as outras 2 por omissões de entradas, já reduzidas em primeira instância. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Parte na primeira instância deste Conselho de Fazenda, lavrado em 27/03/2015, sendo lançado ICMS no valor total de R\$237.351,53, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

**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, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurados mediante levantamento quantitativos de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2011, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Foi apurado a ocorrência de omissões de entradas e saídas de mercadorias tributadas, sendo que as saídas ocorreram em valor superior, sendo exigido o ICMS incidente sobre omissões de saídas de mercadorias tributadas. Exigido ICMS no valor histórico de R\$ 166.206,88, acrescido de multa de 100% prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 (04.05.08)** - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2011. Foi apurada a ocorrência de entradas de mercadorias tributadas por substituição desacompanhadas de documentos fiscais e, portanto, sem o devido recolhimento do ICMS incidente na operação de aquisição, o qual é exigido em vista da responsabilidade solidária do adquirente. Exigido ICMS no valor histórico de R\$ 52.799,99, acrescido de multa de 100% prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 (04.05.09)** - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do autuado, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado. Deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante roteiro de levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2011.

Foi apurada a ocorrência de entradas de mercadorias tributadas por substituição desacompanhadas de documentos fiscais e, portanto, sem o devido recolhimento do ICMS devido por antecipação. Exigido ICMS no valor histórico de R\$ 18.344,66, acrescido de multa 60% prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Após a impugnação (fls. 61/94) e a informação fiscal (fls. 114/118), com pedido de diligência e

relatório do autuante às fls. 129/31, e um novo pedido de diligência com novo demonstrativo à fl. 111, o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, conforme voto abaixo:

### **VOTO**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*As três infrações do presente Auto de Infração, decorrem de diferenças encontradas com base em levantamento quantitativo de estoque. Como todas as infrações decorrem do mesmo fato, passo a proferir o voto conjuntamente.*

*O autuado alegou que efetuou contagem de seu estoque semestralmente para controlar as diferenças que naturalmente vão surgindo devido a diversos motivos como: perdas, furtos, quebras, escrituração das entradas após início das vendas e vendas de mercadorias com código errado.*

*Acolho o recurso do autuado, contestando a exigência fiscal sobre os produtos sacolão gr, sacolão camiseta, sacola camiseta, sacolinha camiseta e dara film, em razão de tratar-se de produtos destinados a uso e consumo do estabelecimento. O próprio autuante e o auditor estranho ao feito que procedeu à última revisão fiscal reconheceram como indevida a cobrança e sugeriram a exclusão do imposto exigido sobre esses itens.*

*Rejeito os argumentos da defesa de que parte das diferenças de estoque encontradas decorreram de registros de produtos cujas entradas ocorreram em 2010, mas a escrituração em 2011. O levantamento foi baseado na escrituração fiscal do autuado. As alegações do autuado não vieram acompanhadas de provas contundentes que justificassem a retificação do lançamento neste quesito.*

*A existência de nota fiscal de aquisição no final do ano imediatamente anterior ao do levantamento de itens das mercadorias que apresentaram diferença no estoque não, consiste em prova capaz de afastar a exigência fiscal fundada em diferenças apontadas na escrituração fiscal do próprio contribuinte.*

*O autuado alegou supostos problemas que poderiam ser evitados, já que concorre para o aparecimento de diferenças em seu estoque. A escrituração no mês de janeiro de mercadoria cuja entrada ocorreu no mês de dezembro é um problema que não pode ser considerado insuperável por nenhum contribuinte.*

*O autuado alegou que mercadorias apresentaram diferença no estoque, em razão da ocorrência de perdas consideradas normais para a sua atividade. Cita como fonte para conhecimento dos índices de perdas as pesquisas promovidas pelo Programa de Administração de Varejo da Fundação Instituto de Administração (PROVAR/FIA), que tem como objetivo a realização de pesquisas para o setor de varejo de bens e serviços.*

*Entretanto, observei que o índice geral de perdas no varejo encontrado pela PROVAR/FIA para o ano de 2011, foi de 1,76% ([www.provar.fia.com.br/pesquisas](http://www.provar.fia.com.br/pesquisas)), bem aquém em comparação com o da realidade apresentada pelo autuado, no ano a que se refere o presente Auto de Infração.*

*De acordo com informações contábeis do autuado, declaradas nos demonstrativos mensais de apuração do imposto (DMA), o estabelecimento apresentou faturamento no ano de 2011, na ordem de R\$ 21.064.599,39, enquanto a base de cálculo deste Auto de Infração, já sem os valores considerados indevidos, está em R\$ 955.910,63 (623.206,71 + 332.703,92). Desta forma, convém destacar que o índice de perdas no estabelecimento do autuado ficou em 4,53%, bem acima do índice considerado normal pelo instituto referido pelo autuado.*

*A verificação de perdas, furtos e quebras de cada produto em estoque, deve ser acompanhada pelo estorno dos créditos relativos às unidades que deixaram de ser vendidas, conforme exigido nos arts. 100 e 102 do RICMS/97. O autuado, entretanto, não tomou as medidas exigidas pela legislação que afastaria a presunção apresentada pelo autuante ao detectar as diferenças em seu estoque.*

*O argumento trazido pelo autuado acerca de suposto cômputo no levantamento quantitativo dos encargos financeiros como se fossem unidades comercializadas, nas saídas da mercadoria “O COLECIONADOR DE OSSOS”, código 1-4006423, não é relevante para este processo, pois, no resultado do levantamento quantitativo revisado, não consta a presença deste produto, não sendo, portanto, objeto da presente exigência fiscal.*

*Desse modo, considerando as retificações promovidas na segunda revisão fiscal, inclusive com os devidos agrupamentos sendo observados, e considerando que a apuração do imposto devido seguiu o que determina a Portaria nº 445/98 (CD à fl. 159), voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 148.830,86, nos seguintes termos:*

	VALOR HISTÓRICO
--	-----------------

INFRAÇÃO 01	92.271,11
INFRAÇÃO 02	40.568,10
INFRAÇÃO 03	15.991,65
TOTAL	148.830,86

A JJF, recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18 e, o contribuinte, inconformado com a decisão, ingressou com Recurso Voluntário, abaixo transcrito em resumo.

Que em duas oportunidades, a fiscalização pugnou pela parcial procedência promovendo num primeiro momento, a exclusão de R\$60.080,47, relativamente às mercadorias destinadas ao uso e consumo e, em segundo momento, a exclusão de diversas entradas de mercadorias que foram computadas de forma incorreta, ensejando na falsa impressão de que a Recorrente teria promovido aquisições de mercadorias sem a devida documentação fiscal.

Que refutou as mercadorias objeto de perdas, furtos e quebras sob o fundamento de que tais eventualidades devem vir acompanhadas pelo estorno de créditos, previsto em lei. Por fim, procedeu às retificações promovidas na segunda revisão fiscal, quais sejam, exclusão das mercadorias destinadas ao uso e consumo de diversas entradas de mercadorias que foram computadas de forma incorreta ao levantamento fiscal.

Que em laudo pericial concluiu que a embargante, de fato, promoveu através de controle interno, ajustes de estoque (perda de inventário rotativo oficial) em quantidade de produtos condizentes com a diferença de estoque levantada pela fiscalização.

Que não foram considerados os ajustes contábeis e que não há que se falar em ajustes de crédito.

Traz ainda alegação de encargos financeiros não considerados sobre a mercadoria COLECIONADOR DE OSSOS quanto ao equivocado cálculo do preço médio. Que os encargos financeiros refletem saídas autônomas e o cálculo do ICMS.

Que não se sustenta se considerar uma aquisição ocorrida em ano anterior, e se as mercadorias ingressaram no ano de 2010, logicamente não podem ser consideradas dentro do estoque de 2011.

Que o fato de as mercadorias serem escrituradas somente no início do ano seguinte, significa que há existência de um descompasso cronológico devido a data de ingresso de mercadorias.

À fl. 219, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ de origem, para que fosse aplicado filtro de perdas da redação do parágrafo 1º da Portaria 445/98, nas omissões de saídas da infração 1.

À fl. 224, a Auditora Maria Cristina Santos, aplicou o percentual de 0,62% de perdas na infração 1, reduzindo para R\$89.219,10, alertando acertadamente para fato de que tais percentuais não se aplicam às infrações 2 e 3, por se tratarem de omissões de entrada.

Às fls. 255/260, o recorrente se manifestou. Diz que as perdas de 0,62% não se revelam compatíveis com a realidade vivenciada em sua atividade comercial. Que a Associação Brasileira de Supermercados adota as perdas de 1,72% do faturamento das empresas.

Que em se tratando de departamento caracterizado por um catálogo infinito de mercadorias das mais variadas naturezas, está sujeita a um número muito superior de perdas.

Repete as razões recursais e pede novamente por diligência, considerando a manifestação de fl. 224.

## VOTO

Trata o processo, de 3 infrações de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, sendo a primeira por omissão de saídas e as outras 2 por omissões de entradas, na condição de responsabilidade própria e de terceiros, de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Quanto ao pedido de diligência, não trouxe o recorrente, qualquer justificativa além do que já foi solicitada nesta segunda instância do Conselho de Fazenda, que reduziu a infração 1, julgada procedente em parte na primeira instância de R\$92.271,11 para R\$89.219,10. Devo ressaltar que na primeira instância foram realizadas 2 diligências que reduziram o valor inicial de R\$166.206,88 para R\$92.271,11, sendo atendido pois, todos os pedidos justificáveis, afim de se encontrar a verdade material. Assim posto, nego o pedido de diligência e passo ao exame do Recurso de Ofício.

Inicialmente, após pedido de diligência pela Junta de Julgamento Fiscal, o autuante retirou do lançamento, itens de uso e consumo da empresa, que não foram comercializados, reduzindo o lançamento em um total de R\$60.080,47.

Contudo, em uma segunda diligência solicitada à fl. 148, o Auditor Fiscal Anderson Peixoto Sampaio, constatou que havia itens de mesma descrição com códigos diferentes, presentes tanto nas omissões de entrada, como de saída. Constatou que o auditor fiscal autuante não realizou devidamente o agrupamento de itens iguais ou semelhantes e ao refazer o levantamento, acabou por alterar as 3 infrações, a primeira de R\$166.206,88 para R\$92.271,11, a segunda de R\$52.799,99 para R\$40.568,10, e a terceira de R\$18.344,66 para R\$15.991,65.

Por essa razão, não há justificativa para que se altere os valores reduzidos pela segunda diligência, visto que praticamente foi refeito o levantamento de estoques, adotando-se o critério de agrupamento de itens, já que a empresa inicialmente comprovou que havia códigos diferentes para o mesmo item.

Recurso de Ofício NÃO PROVIDO.

Quanto ao Recurso Voluntário, primeiro devo ressaltar que foi providenciada nesta segunda instância, a aplicação do filtro de perdas quanto às omissões de saídas de mercadorias no percentual estimado pela Portaria 445/98, reduzindo a primeira infração por omissão de saídas de mercadorias, sem, contudo, afetar as outras 2 por omissões de entradas, já reduzidas em primeira instância.

O contribuinte contesta o índice, contudo, é sabido que os índices de perdas estabelecidos pela administração tributária não são aleatórios, mas pautados em índices divulgados por órgãos especializados.

Por outro lado, os alegados ajustes de inventário não podem ser considerados sem a necessária comprovação da razão dos ajustes, e do respectivo estorno de crédito das entradas. Assim é que se o contribuinte ajusta seu inventário reduzindo em mil itens de uma mercadoria que não teve saídas correspondentes em vendas, necessário seria explicar a razão, e sendo perdas anormais, fazer o respectivo estorno de crédito.

Se por outro lado, há sobras de mercadorias, estas além de explicadas, devem ser registradas mediante notas fiscais de entrada e emissão do próprio Recorrente. Daí porque não é possível simplesmente aceitar que o contribuinte faça ajustes em seu inventário sem explicar as razões, sem emitir documentos fiscais seja de entrada, seja de saída, e comprovar os respectivos ajustes de estorno de crédito das entradas.

Quanto ao preço médio, e os encargos financeiros, não há qualquer previsão legal para se adotar encargos financeiros nos preços médios das mercadorias, que são tomados, seja pelo preço médio das saídas, seja pelo preço médio das entradas, seja pelo preço médio do inventário, conforme determinado na Portaria nº 445/98.

No que diz respeito às mercadorias entradas em final de ano, com registro em anos subsequentes, é sabido que o sistema SAP em caso de transferências pode haver entrada instantânea antes do registro do documento fiscal. Contudo, não é o caso do Recorrente, que não apresentou nenhuma prova dessas circunstâncias. Não há um único documento que comprove que a entrada de mercadoria ocorreu no final do ano, antes do registro da entrada no ano subsequente.

Se a nota fiscal é emitida no final do ano, e registrada na entrada do ano seguinte, presume-se até prova em contrário, que a mercadoria também adentrou o estabelecimento no ano seguinte e não no ano anterior.

Face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, acatando a redução após a diligência fiscal na infração 1 para R\$89.219,10, e NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206919.0014/15-4, lavrado contra LOJAS AMERICANAS S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$145.778,85**, acrescido de multa de 100% sobre R\$129.787,20 e 60% sobre R\$15.991,65, previstas no art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

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