

**PROCESSO** - A. I. N° 129711.0006/19-5  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0028-03/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 24/11/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0315-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada por Auditora Fiscal estranha ao feito, o débito originalmente apurado ficou reduzido. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b.2)** RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. IMPOSTO SOBRE AS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão N° 0028-03/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2019, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$519.290,40, relativos a três infrações, descritas a seguir.

**Infração 01 – 04.05.02:** *Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014 e 2015). Valor do débito: . Multa de 100%.*

**Infração 02 – 04.05.08:** *Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014 e 2015). Valor do débito: R\$ 61.318,78. Multa de 100%.*

**Infração 03 – 04.05.09:** *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de*

terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2014 e 2015). Valor do débito: R\$ 23.768,37. Multa de 60%.

A 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 22 de março de 2022 (fls. 227 a 240) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS e penalidade por descumprimento de obrigação acessória, conforme descrição dos fatos efetuada de forma comprehensível, tendo sido indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do lançamento.

Observo que a Informação Fiscal foi prestada por Auditora Fiscal estranha ao feito, quando foram analisados os argumentos defensivos em confronto com a auditoria fiscal. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos correspondentes aos lançamentos efetuados por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

As infrações 01, 02 e 03 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada mediante levantamento fiscal relacionado à omissão de saídas e omissão de entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação, tendo sido utilizados os dados e documentos fornecidos pelo contribuinte.

Infração 01 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014 e 2015).

Infração 02 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014 e 2015).

Infração 03 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2014 e 2015).

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

A Portaria nº 445, de 10/08/1998, dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em 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.

O mencionado 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 a análise dos resultados obtidos, após a conclusão da fiscalização.

O defendente afirmou ser incontestável que enfrenta rotineiramente problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, impactam em seu registro de estoque. Disse que há, por exemplo, venda de mercadorias com erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física. Citou o registro no estoque com o código de outro produto assemelhado, que gera o acréscimo de uma mercadoria inexistente, e, por outro, uma suposta redução do estoque inicial escriturado.

Citou como exemplo a venda de 5 esmalte utilizando o código de um único produto, quando na verdade a venda

se refere a esmaltes de diferentes cores e códigos distintos. Outro exemplo é quando adquire 30 caixas contendo 6 unidades de shampoo em cada caixa. O fornecedor indica na nota fiscal 30 unidades do produto (ex. caixa shampoo 6 unid.). Ao dar entrada no estoque da Impugnante, o seu funcionário registra as 30 unidades indicadas na nota fiscal.

Disse que a autuação utilizou, exclusivamente, as informações de estoque enviadas eletronicamente, sem uma efetiva fiscalização dos documentos contábeis e fiscais, o que acabou por acarretar em exigências fiscais que não condizem com a real movimentação de estoque no período autuado.

Se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou o que a Legislação Tributária determina. Como o próprio Defendente reconheceu, os elementos constitutivos do débito apurado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos referentes à EFD (Escrituração Fiscal Digital) e Notas Fiscais Eletrônicas. Nesse caso, o defensante precisaria adotar todas as providências no sentido de corrigir possível erro alegado na EFD, criando as condições para que a fiscalização fosse realizada sem os mencionados equívocos de escrituração.

Na informação fiscal, foi destacado que levantamento foi efetuado com base em dados eletrônicos constantes da Escrituração Fiscal Eletrônica – EFD elaborada e transmitida pelo contribuinte, assim como nas Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e emitidas e recebidas e constantes nos registros do SPED Fiscal.

Quanto às alegadas distorções, a Auditora Fiscal informou que foram corrigidas no levantamento de estoque através do agrupamento de produtos, reduzindo sobremaneira estas ocorrências, o que está demonstrado no Relatório de Produtos Agrupados anexo à Informação Fiscal.

Também foi informado que outro problema citado na defesa é a questão de unidades de medidas dos produtos, de caixa para unidade, de pacote para unidade etc. Com referência a esta questão, a Auditora Fiscal disse que existe um Registro próprio na EFD, que é o 220, onde a empresa informa as Unidades de medida e os Fatores de Conversão, para justamente eliminar estas distorções. O Autuado enviou este registro 220 na EFD transmitida o qual foi considerado no levantamento fiscal e que anexou à Informação Fiscal como comprovação.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos/referências. Dessa forma, se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros pelos respectivos códigos, e que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, de acordo com o livro Registro de Inventário, e Escrituração Fiscal Digital, torna-se desnecessário fazer reparos na revisão efetuada pela Auditora Fiscal que prestou a Informação Fiscal.

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a Escrituração Fiscal Digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo 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 não providenciou a correção prévia, a sua escrituração e correspondente documentação fiscal.

O Impugnante também mencionou intervenções corretivas que realiza, como é o caso das devoluções de mercadorias, levantamento de perdas, reclassificação de mercadorias etc. Disse que eventuais perdas somente são possíveis de serem contabilizadas mediante um controle interno realizado pelo próprio contribuinte.

Em relação 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 Contribuinte deve emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias.

Constitui obrigação do contribuinte, 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 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. (art. 312, IV do RICMS-BA/2012).

Conforme previsto no § 1º do art. 3º da Portaria SEFAZ nº 445/98, “deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período ...”.

Também foi estabelecido no § 3º do mencionado artigo: “Para efeitos de que trata o § 1º deste artigo, deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte no período fiscalizado, em decorrência da perda, furto ou extravio”.

Embora não tenha sido comprovado nos autos que o Contribuinte tenha providenciado o referido estorno, na informação fiscal, foi esclarecido que o Autuado citou perdas de produtos que ocorrem na atividade normal da

empresa, com o que a Auditora Fiscal concordou, por isso, foi refeito o Levantamento Quantitativo aplicando a regra prevista na Portaria 445/98, e utilizado o percentual de perdas de 0,62% (lojas de departamento) previsto no inciso X do § 1º do art. 3º da mencionada Portaria.

Dessa forma, foram reduzidos os valores do imposto devido, que passam a ser conforme os anexos à Informação Fiscal, demonstrativos gravados em mídia, tudo encaminhado ao Defendente.

Vale ressaltar que à fl. 222 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos documentos acostados aos autos, constando Aviso de Recebimento à fl. 223, comprovando o encaminhamento da mencionada Intimação e respectivos demonstrativos e CD ROOM. Decorrido o prazo concedido, o deficiente não se manifestou.

Analizando o mencionado demonstrativo, constata-se que, efetivamente, se encontra a coluna "F" correspondente às perdas, valores calculados, conforme previsto na Portaria SEFAZ nº 445/98.

Dessa forma, o débito originalmente apurado na infração 01 ficou reduzido para R\$ 237.870,80 (2014) e R\$ 165.836,19 (2015), de acordo com os demonstrativos elaborados na informação fiscal às fls. 180 a 219 do PAF.

Quanto às infrações 02 e 03, o débito não sofreu qualquer alteração, considerando que se trata de exigência de ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como, a antecipação tributária correspondente.

Acato as conclusões apresentadas na informação fiscal e revisão efetuada por Auditora Fiscal estranha ao feito e conlui pela subsistência parcial do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

a) Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das operações de saídas (Infração 01).

b) Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 02), conforme art. 10, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 c/c art. 6º, IV da Lei 7.014/96.

c) É devido também, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo I do RICMS-BA/2012, relativamente às mercadorias sujeitas a substituição tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 03), conforme art. 10, inciso I, alínea "b" da Portaria 445/98.

Quanto à multa para este tipo de infração, é estabelecida no art. 42, inciso III, da Lei 7014/1996, e a redação do mencionado inciso foi alterado pela Lei 11.899 de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/2010, estabelecendo o percentual de 100%, conforme art. 42, III, "g", da referida Lei (Infrações 01 e 02) e 60%, conforme Inciso II, "d" do mencionado art. 42 (Infração 03).

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo.

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	403.706,99
02	PROCEDENTE	61.318,78
03	PROCEDENTE	23.768,37
TOTAL	-	488.794,14

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 260 a 270, mediante o qual aduz o seguinte.

A Recorrente aponta para a tempestividade do Recurso Voluntário demonstrando as datas de

ciência da decisão da 3<sup>a</sup> JJF e o respectivo protocolo nesse CONSEF.

Prossegue fazendo a síntese das 3 infrações imputadas contra si, não levantando nenhuma questão preliminar.

Assim como fez na fase impugnatória reafirmou que é um gigante do setor varejista, organizado sob a forma de “loja de departamentos”. Sua operação movimenta, diariamente, centenas de milhares de mercadorias centros de distribuição regionais, alimentando lojas em todos os Estados da Federação. Registra que as vendas no varejo se caracterizam pelo alto grau de competitividade entre os players do mercado, razão esta que obriga o Impugnante a possuir um sistema de controle de estoques preciso e eficiente, que retrate de maneira segura suas compras, vendas, devoluções, transferências, demandas e fluxos, enfim, todas as operações cotidianas que uma rede de lojas de departamentos vivênciam.

Ressalta que as peculiaridades de uma operação realizada nessas proporções são muitas, as quais vão sendo conhecidas e proceduralizadas ao longo do tempo. Assim, com décadas de experiência, diz ser razoável afirmar que os seus sistemas são rigorosamente parametrizados para identificar e interpretar as vicissitudes existentes.

Se não contasse com esse sistema, seria efetivamente impossível sobreviver com tamanha envergadura, uma vez que o controle de estoque é que garante o sucesso no varejo, a partir do qual é possível mensurar o custo da operação, a margem de lucro e as necessidades comerciais.

Com base nesse contexto afirma ser possível assegurar que jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, seja nas entradas, seja nas saídas, vale dizer, sem o cumprimento da obrigação fiscal mais elementar, que é a emissão da nota fiscal (ou do cupom fiscal de venda), ou, no caso das entradas, a recepção em seu parque comercial de mercadorias sem a devida cobertura de notas fiscais.

Também afirma ser incontestável que enfrenta rotineiramente problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, impactam em seu registro de estoque. Contudo, isso não significa dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas, porque possui departamento especializado na busca dessas informações, ou mesmo que vende ou compra mercadoria sem a devida cobertura documental.

Menciona, ainda, que possui atividade empresarial voltada para a venda de mercadorias no varejo, comercializando diariamente em todo o país milhões de mercadorias de diversos tipos. Para viabilizar sua atividade, a logística de distribuição de mercadorias e o controle dos estoques nas lojas e centros de distribuição representam as peças fundamentais do negócio, responsáveis pelo sucesso ou pelo fracasso da empreitada comercial.

Afirma que entre os acontecimentos rotineiros, há, por exemplo, venda de mercadorias com erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física, tais como tintas de cabelo e esmaltes de vários tipos e cores, toalhas de vários fornecedores e cores, meias, camisas de tamanhos variados etc.

Neste particular, destaca ser uma situação muito comum nesses casos (erro de código) é quando o Caixa da loja registra uma venda de 5 esmaltes, por exemplo, utilizando o código de um único produto, quando na verdade a venda se refere a esmaltes de diferentes cores e códigos distintos. Nesse caso, haverá uma diferença no estoque de 4 unidades do esmalte cujo código foi utilizado na venda, vez que, de fato, saiu apenas um (estoque real maior), e, ao mesmo tempo, haverá diferença de 1 unidade no estoque dos demais esmaltes, vez que a unidade de cada sem o devido registro (estoque real menor).

Nessa senda afirma que também pode gerar distorções momentâneas no estoque da Recorrente decorre da medida de unidade indicada na nota fiscal de entrada. Por exemplo, a Recorrente adquire 30 caixas contendo 6 unidades de shampoo em cada caixa. O fornecedor indica na nota fiscal 30 unidades do produto (ex.: caixa shampoo 6 unid.). Ao dar entrada no estoque da

**Recorrente, o seu funcionário registra as 30 unidades indicadas na nota fiscal. Ocorre que a Recorrente vende a unidade do shampoo no varejo, ensejando 180 saídas do produto. Ou seja, numa análise momentânea e superficial, ter-se-ia uma suposta diferença de 150 saídas sem a correspondente entrada ( $30 \text{ entradas} - 180 \text{ saídas} = 150 \text{ entradas sem documentação}$ ).**

Assim, conclui que fora as questões acima apontadas, há ainda alguns problemas esporádicos de cronologia na alimentação do sistema informatizado das lojas da Recorrente, notadamente derivados da transferência de mercadorias entre estabelecimentos. Isso pode ocorrer quando a loja receptora recebe a mercadoria e já a coloca nas estantes ou gôndolas de venda.

Como o registro das entradas das mercadorias nas lojas é feito manualmente por um funcionário e as saídas são lançadas automaticamente pelo programa gerenciador dos Emissores de Cupons Fiscais (ECF), a demora no registro da entrada das mercadorias pode fazer com que a saída dessas mercadorias seja registrada anteriormente. Nesses casos, uma análise momentânea poderia levar à conclusão de que teria ocorrido saída de mercadorias sem o respectivo registro de entrada, isto é, teria havido entrada de mercadorias desacobertada de documentação fiscal.

Esclarece que o inventário oficial é realizado no mínimo duas vezes ao ano, sendo que tal periodicidade aumenta conforme o tamanho e a quantidade de vendas realizadas pela loja.

O processo de inventário é realizado sempre fora do horário de expediente da loja, quando então são contadas detalhadamente todas as mercadorias encontradas em sua área física (salão de vendas, estoque etc.). Após a finalização dessa contagem física, a loja transmite via intranet, para a sede no Rio de Janeiro, um arquivo eletrônico em formato de texto (.txt) contemplando o resumo de todos os itens de revenda fisicamente presentes na loja. Esse arquivo é processado pelo sistema SAP, onde é confrontado com o estoque contábil.

Quando o processamento dessas informações é finalizado, a sede (localizada no Rio de Janeiro) avalia as diferenças por meio de um relatório gerencial extraído do SAP e os itens que apresentam maior diferença em suas quantidades (estoque contábil versus estoque físico) são reencaminhados para nova contagem, realizada com a finalidade de se confirmar a procedência dos números.

Após esse procedimento de segurança, o estabelecimento sede avalia novamente o relatório gerencial e, em seguida, fecha os documentos de inventário acertando o estoque no SAP (gerando os movimentos 701 – correção de estoque excedente e 702 - correção de estoque inferior). Os movimentos contábeis gerados por esse tipo de ajuste fazem contrapartida nas contas contábeis apropriadas, a saber, a de estoque (11310010) e a de perdas (11310120).

Afirma que os arquivos digitais (SINTEGRA, ECF etc.), que são os meios pelos quais o contribuinte informa todas as suas operações à fiscalização estadual, como muito exposto acima, não retratam todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte, principalmente o varejista. Até porque, as informações relativas ao Registro de Inventário prestadas ao Fisco são estáticas, refletindo o estoque naquele exato momento e, por esse motivo, não traduzem, com fidelidade, todas as movimentações que ocorrem com determinado produto durante todo o ano. Eventuais perdas somente são possíveis de serem contabilizadas mediante um controle interno realizado pelo próprio contribuinte, como já dito.

Aduz que inexiste qualquer possibilidade de que, em suas operações comerciais, tenha havido qualquer entrada ou saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal apropriada e sem o recolhimento do imposto, quando devido.

Sobre o registro contábil e fiscal do estoque excedente alega que no caso específico dos autos, o levantamento fiscal baseou-se em informações que apresentavam descasamento cronológico, tendo em vista o fato de que:

(i) a alimentação do sistema digital das entradas é feito manualmente e pode ocorrer,

eventualmente, com um pouco de atraso (alguns dias); e

- (ii) o registro de saídas (com a respectiva baixa no estoque) é automático, já que é feito por emissor de cupom fiscal – ECF. Isso decorre do fato de que o registro da saída da mercadoria, no sistema, não depende do registro da entrada. O resultado prático desse atraso é que as saídas são registradas antes das entradas.

Arremata afirmando que é um mero desencontro cronológico dos registros de entrada e suas saídas, decorrente da própria logística informatizada da Recorrente. Esse descasamento, por óbvio, analisado sob um prisma mais amplo (e não sob a ótica congelada de um determinado momento do registro de estoque), acaba por ser neutralizado após os regulares ajustes no sistema.

Repisa que não pode ser apenado, em decorrência do fato de que as eventualidades que ocorrem no seu dia-a-dia não são passíveis de serem retratadas nos arquivos digitais. **Registra que não há na legislação do Estado da Bahia previsão acerca da necessidade de emissão de nota fiscal para registrar, por exemplo, baixa dos bens perdidos, sendo essa a grande parte da diferença apurada pela fiscalização estadual.** Além disso, as operações que são registradas nos arquivos digitais devem estar fundamentadas em documentos fiscais, os quais somente deverão ser emitidos quando houver uma efetiva saída de mercadoria.

Nesses casos, se adicionalmente à fiscalização pelos meios eletrônicos disponíveis, fosse adotado um procedimento mais cuidadoso, preocupado em identificar as vicissitudes do negócio, em vez de apontar, de forma presumida uma pretensa venda sem nota, seria possibilitado ao Impugnante exercer seu direito de defesa, municiando a Autoridade Fazendária de todos os elementos necessários para que se chegasse à conclusão de que nunca houve, e nunca haverá, qualquer omissão de saídas de mercadorias, acusação muitíssimo grave para ser imputada com base exclusivamente nas informações digitais, que não retratam os percalços diários enfrentados pelo Impugnante, e sem que tenha ocorrido qualquer fiscalização *in loco* ou nos seus documentos contábeis.

Portanto, defende que as diferenças de estoque verificadas eram momentâneas ou representavam perdas correntes, ilidindo assim a presunção do Estado de que teriam ocorridos entradas / saídas desacobertadas de documentação, não há como prosperar a exigência fiscal.

Traduz que não existiu prejuízo ao fisco haja visto e os valores das diferenças identificadas em determinados períodos são ajustados em períodos posteriores.

Pois, segundo alega a recorrente, a tributação e demais efeitos tributários são regularmente auferidos quando da entrada efetiva das mercadorias no estoque. Posteriormente, por razões diversas já expostas, o estoque sofre algumas inconsistências, que são sanadas de tempos em tempos. No entanto, esse saneamento visa tão somente ajustar o estoque contábil – cujos efeitos tributários já foram computados na entrada real das mercadorias.

Esses ajustes são lançados na contabilidade com código 701 (correção de estoque excedente). Representam, portanto, excesso contábeis de mercadorias que foram regularmente ingressadas no estoque físico e fiscal da Recorrente.

Portanto, a alegação da Autuante de entrada de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal decorre de presunção da Fiscalização, que não condiz com a verdade dos fatos.

Discorre ainda que as perdas suportadas pela Recorrente, cuja operação de venda obviamente não ocorre, também não causam qualquer prejuízo ao Erário. Isso porque a Recorrente, além de lançar os ajustes decorrentes de perdas na contabilidade com código 702 (correção de estoque inferior), traduz essas perdas comerciais em custo de sua operação, o que significa dizer que o valor das mercadorias perdidas é adicionado ao preço das mercadorias vendidas, de forma a manter inalterada a margem de lucro esperada nas vendas, isto é, manter o negócio como um todo viável e lucrativo.

Aduz que se trata de princípio econômico básico: se há perda recurrentemente experimentada,

essa deve compor o preço final das mercadorias efetivamente vendidas, sob pena de se mitigar a margem de lucro, ou mesmo tornar o negócio inviável. Com esse movimento, embora uma mercadoria furtada, por exemplo, não seja tributada diretamente pelo ICMS, certamente será quando da venda das mercadorias remanescentes, cujos preços estarão impactados (acrescidos) para cobrir a perda recorrente e, com isso, preservar sua margem de lucro, permitindo que o Estado arrecade exatamente o que deve arrecadar.

Alega que, no caso da Recorrente, muito embora não haja a saída física da mercadoria que originou o crédito (afinal, ela se perdeu), há a saída financeira dos valores referentes a sua entrada, sob a forma de custo de composição do preço da mercadoria que efetivamente saiu.

Ressalta ainda que, tratando-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, inclusive por antecipação, do ICMS, leva a discussão da incidência do ICMS apontado por faltas à inocuidade, posto que o ICMS devido na venda foi pago antecipadamente, de modo que a tipificação por falta de emissão de documento fiscal, que tem fundamento em resultado em supressão de pagamento do tributo, não se faz presente.

Da mesma forma afirma a Recorrente, em se tratando de mercadorias sujeitas à imunidade tributária, ou mesmo alíquota zero, não haveria que se falar em falta de recolhimento de tributo, já que tanto no caso de imunidade, quanto de alíquota zero, não há valores a serem recolhidos ao Estado.

Pede ainda que seja realizada prova pericial técnico-contábil, para que sejam ratificados os recolhimentos realizados pela Recorrente e indevidamente glosados pelo Fisco, mediante a análise detalhada e exaustiva da documentação fiscal de posse do Fisco que reflete todas as operações realizadas pela Recorrente, objeto da autuação impugnada, para que seja atendido o princípio da verdade material no processo administrativo.

Pelo exposto, requer sejam acolhidos os fundamentos do presente Recurso Voluntário para JULGAR TOTALMENTE IMPROCEDENTE o lançamento fiscal objeto do presente Auto de Infração.

Termos em que pede deferimento.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), impetrado tempestivamente, desta forma o acolho para análise.

Indefiro de plano o pedido para realização de perícia contábil fiscal nos termos do § 2º do artigo 147 do RPAF, pois julgo suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

Na peça recursal não foram aduzidas questões preliminares, desta forma passo a analisar as questões de mérito.

No mérito, analisarei as 3 infrações em seu conjunto por serem umbilicalmente relacionadas.

Em síntese as acusações fiscais foram as seguintes:

- a) Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014 e 2015).
- b) Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014 e 2015).

c) Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2014 e 2015).

As alegações recursais se centraram em 4 pilares;

- Erro na saída dos produtos por utilização indevida de códigos de produtos similares;
- Perdas de estoque;
- Erro na conversão de unidade de medida;
- Problemas esporádicos de cronologia na alimentação do sistema informatizado das lojas da Recorrente.

Quanto à alegação de utilização indevida de códigos similares a exemplo dos esmaltes, verifico que em sede de informação fiscal (fls. 175 a 177) a Autuante fez aglutinação dos produtos, fazendo constar no relatório de produtos agrupados anexo a informação fiscal, desta forma foi atendido o pedido do contribuinte já na fase impugnatória.

Outra alegação que foi corrigida na fase impugnatória diz respeito ao percentual de perda aplicável as lojas de departamento de 0,62%, previsto no inc. X do Parag. Único do inc. III, art. 3º da Portaria nº 445/98.

Em razão da aglutinação dos códigos de produtos similares e a aplicação do percentual previsto na Portaria nº 445/98 para as perdas de estoque, o valor da Infração 1 foi reduzida de R\$434.203,25 para R\$403.706,09

Em relação aos erros na conversão de unidades de medida, entendo não prosperar as alegações defensivas haja visto na EFD ICMS IPI, tem registro específico para fazer essas conversões quem é o REGISTRO 0220: FATORES DE CONVERSÃO DE UNIDADES.

Vejamos o que diz o manual da EFD ICMS IPI sobre o Registro 0220:

*“Este registro tem por objetivo informar os fatores de conversão entre as unidades comerciais informadas para determinado produto nos registros dos documentos fiscais e a respectiva unidade de estoque informada para o produto no campo 06-UNID\_INV do registro 0200.*

*Nos documentos eletrônicos de emissão própria, quando a unidade comercial adotada for diferente da unidade do estoque escriturada no campo 06-UNID\_INV do registro 0200, este registro deverá ser informado. Quando for utilizada unidade de inventário (bloco H) ou unidade de medida de controle de estoque (bloco K) diferente da unidade comercial do produto é necessário informar o registro 0220 para informar os fatores de conversão entre as unidades. Na movimentação interna entre mercadorias (Registro K220), caso a unidade de medida da mercadoria de destino for diferente da unidade de medida da mercadoria de origem, este registro é obrigatório para informar o fator de conversão entre a unidade de medida de origem e a unidade de medida de destino. Também, deverá ser informado este registro, quando o código da unidade de estoque declarado para o item no registro 0200 (campo 06-UNID\_INV) for diferente do código da unidade de estoque declarado para o mesmo item no arquivo EFD da competência anterior.”*

O que concerne aos ajustes em estoque por perdas contrariamente ao que foi afirmado pela recorrente de que não há na legislação do Estado da Bahia previsão acerca da necessidade de emissão de Nota Fiscal para registrar, por exemplo, baixa dos bens perdidos, sendo essa a grande parte da diferença apurada pela fiscalização estadual. Previsão legal existe, está assentada no inciso IV do artigo 312 do RICMS/BA, que menciona: ocorrendo a perda, furto ou roubo de mercadorias perdidas dentro do estabelecimento, o contribuinte deverá efetuar o estorno do crédito, caso tenha apropriado o crédito pela entrada da mercadoria.

O estorno de crédito será mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de

Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”, nos termos do artigo 312, § 2º do RICMS/BA.

Por fim, como não foram trazidas aos autos provas materiais que pudesse elidir as acusações aqui analisadas, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (Art. 143 do RPAF).

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## 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 EM PARTE o Auto de Infração nº 129711.0006/19-5, lavrado contra LOJAS AMERICANAS S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$488.794,14, acrescido das multas de 60% sobre R\$23.768,37 e 100% sobre R\$465.025,77, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FRANCISCO AGUIAR DA SILVA JÚNIOR – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS