

PROCESSO	- A. I. N° 298620.0008/20-5
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LOJAS AMERICANAS S.A.
RECORRIDOS	- LOJAS AMERICANAS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5 <sup>a</sup> JJF n° 0066-05/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0371-12/22-VD

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS. Exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - sobre as operações de saídas - cuja diferença constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal. Evidenciada a divergência entre os controles internos da empresa e os registros fiscais existentes nos livros eletrônicos de apuração do ICMS, no que se refere às perdas decorrentes de roubo, furto, quebra, deterioração etc. Insuficientes as razões articuladas pela defesa para elidir a imputação fiscal. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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-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. Processada pelo autuante a exclusão dos valores relacionados às operações com mercadorias beneficiadas com a imunidade tributária (livros, periódicos e DVDs/CDs contendo fonogramas ou videofonogramas de autores e artistas brasileiros). Ajustado o valor do débito aos índices de perdas previstos na Portaria nº 445/1998, de acordo com a novel redação dada àquela norma pelas Portarias nºs 156/2019 e 001/2020. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário apresentados contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 30/06/2020, para exigir ICMS no valor principal de R\$ 298.642,96, contendo as seguintes imputações fiscais:

**Infração 01 – 04.05.02** – *Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem 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. Ocorrência verificada no exercício de 2016, no valor principal de R\$ 247.268,09, acrescido da multa de 100%, prevista no*

art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 04.05.08** – *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Ocorrência verificada no exercício de 2016, no valor principal de R\$ 34.560,09, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.*

**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 os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Ocorrência verificada no exercício de 2016, no valor principal de R\$ 16.814,78, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.*

Contribuinte notificado do lançamento fiscal formula peça impugnativa as fls. 41 a 54 verso, onde alega:

- a)** controle de estoque, sendo “loja de departamentos”, alega erros: com códigos, registros distintos, quantidade correta e as conversões de medidas, além das operações perdas, quebras, furtos e trocas;
- b)** registro contábil e fiscal das perdas. Salienta que após apuração das diferenças existentes entre o estoque contábil e o estoque físico das lojas, realiza os ajustes nas suas contas 11310120 (Estoques) e 11310010 (perdas), acrescentado que tal operação deve refletir com exatidão a realidade comercial da empresa;
- c)** os procedimentos adotados não causaram qualquer prejuízo ao erário estadual, isto porque, as perdas inferidas na contabilidade impactam no custo das operações das vendas;
- d)** discorre que a autuação incorreu em violação à vedação do confisco, positivada no art. 150, inc. IV da CF/1988, ao cominar multa de 100% do valor do imposto incidente sobre as operações autuadas.

Prestada a Informação Fiscal, as fls. 102 a 104, o fiscal autuante aplicou a Portaria nº 445/1998, atualizada pelas Portarias nºs 159/2019 e 001/2020, visto que as operações de troca (devolução), perdas, quebras, furtos etc, devem ser demonstradas através de notas fiscais emitidas com o CFOP 5927 (lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração para regularização do estoque, como também para o consequente estorno dos créditos fiscais correspondentes, controle de estoque e apuração do ICMS).

Após realização das correções e ajustes no levantamento quantitativo de estoques, os valores das infrações foram reduzidas: Infração 01, de R\$ 247.268,09 para R\$ 168.106,23; Infração 02, de R\$ 34.560,09 para R\$ 5.545,06; e Infração 03, de R\$ 16.814,78 para R\$ 3.989,75.

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

#### **VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de 03 (três) imputações fiscais todas elas relacionadas à Auditoria de Contagem Física dos Estoques, visando verificar se o contribuinte deu a devida cobertura documental às operações de entradas e saídas de mercadorias e o correspondente registro dessas movimentações na escrita fiscal, especialmente os livros de entrada e saídas de mercadorias e livro Inventário, que integram a Escrita Fiscal Digital (EFD) da empresa.*

*Conforme foi detalhado no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acordão, foram imputadas ao contribuinte as seguintes infrações, abaixo descritas de forma resumida:*

*I – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, sendo constatada na Auditoria que as omissões de saídas superaram aritmeticamente as omissões de entradas (**Infração 01**);*

*II – Em relação às omissões de entradas foi atribuída ao sujeito passivo a responsabilidade solidária por ter adquirido mercadorias enquadradas no regime da Substituição Tributária de terceiros, desacompanhadas de*

documentação fiscal, sem a respectiva escrituração dessas entradas na EFD (**Infração 02**);

III – Em decorrência do fato apurado na Infração 02, foi lançado o imposto a título de antecipação tributária total, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em relação às omissões de entradas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, deduzida nessa cobrança a parcela do imposto exigido a título de responsabilidade solidária (**Infração 03**).

A auditoria de estoques foi realizada abrangendo as operações realizadas pelo contribuinte ao longo de todo o exercício de 2016.

*Na peça defensiva não foram suscitados pelo contribuinte vícios formais do procedimento fiscal. Porém, antes de ingressar nas questões de mérito cabe consignar que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas no RPAF (DECRETO nº 7.629/99). Base imponível e cálculo do imposto apurados e demonstrados pelo autuante na peça acusatória, em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito gerados em papel e reproduzidos integralmente na mídia digital. Relatórios em papel anexados em fls. 06 a 11, cujo inteiro conteúdo foi encartado na mídia - CD de dados – doc. fl. 20). As peças processuais foram entregues ao contribuinte quando da notificação do lançamento.*

*Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da menção dos dispositivos da legislação que foram considerados infringidos.*

*Registre-se ainda, que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. Ademais, o contribuinte contraditou todos os termos da acusação fiscal, exercendo na plenitude o seu direito de defesa e contraditório. Inexistem, portanto, vícios que impeçam este colegiado de julgamento de proferir decisão de mérito no tocante às exigências fiscais objeto desta lide administrativa.*

*De logo, indefiro o pedido de remessa do presente PAF para a realização de prova revisional do lançamento, pois vislumbro presentes nos autos elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca das exigências fiscais impugnadas pelo sujeito passivo, conforme será melhor detalhado no exame dos pedidos formulados na peça defesa.*

*No mérito, é de se destacar inicialmente, que o Auto de Infração em lide está fundamentado em farta base documental, com destaque para a relação de documentos fiscais que compõem os Demonstrativos das 03 (três) infrações, cujo conteúdo foi extraído dos arquivos da Escrita Fiscal Digital (EFD), remetidos pelo contribuinte à SEFAZ-Ba, em cumprimento ao que determina o art. 250 do RICMS/12.*

*Portanto, o levantamento se baseou nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, tendo a aludida auditoria sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas, por espécie de mercadorias, conforme detalhado na mídia eletrônica (CD-R), com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, diversos demonstrativos e levantamentos apensados aos autos, os quais foram entregues ao sujeito passivo, conforme já mencionados linhas acima, fato atestado pelo Termo de Intimação juntado à fl. 22 deste PAF.*

*As discussões em torno da quantificação das omissões, se corretas ou não, é questão que será examinada mais a frente.*

*Na fase de defesa, o contribuinte concretou os seus argumentos de que o lançamento não se sustenta considerando que as omissões apontadas na Auditoria Fiscal têm origem em algumas peculiaridades inerentes ao seu negócio, voltado a revenda de mercadorias no grande varejo.*

*De forma resumida, podemos destacar que as linhas traçadas pela defesa se centraram nas seguintes premissas:*

*1 - que ocorrem vendas de mercadorias objeto do negócio da empresa autuada com erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física, tais como tintas para cabelo e esmaltes de vários tipos e cores; toalhas de vários fornecedores e cores; meias e camisas de tamanhos variados etc.*

*2 - outra situação que teria gerado distorções momentâneas, decorreu da unidade de medida indicada na nota fiscal de entrada. A impugnante, por exemplo, adquire 30 caixas contendo 6 unidades de um determinado produto por caixa. O fornecedor indica na nota fiscal 30 unidades do produto (ex.: caixa shampoo 6 unidades). Ao dar entrada no estoque da impugnante, o seu funcionário registra as 30 unidades indicadas na nota fiscal. Ocorre que a impugnante vende a unidade do shampoo no varejo, ensejando 180 saídas do produto. Ou seja, numa análise momentânea e superficial, ter-se-ia um suposta diferença de 150 saídas sem a correspondente entrada (30 entradas – 180 saídas = 150 entradas sem documentação).*

*3 - Discorreu a defesa, que essas distorções são periodicamente corrigidas por equipes de funcionários da empresa, especializados em conferir e ajustar/retificar os estoques de suas lojas, valendo-se nessa tarefa de procedimentos de controle interno (relatórios gerenciais extraídos do SAP – System Applications and Products), e registros contábeis específicos, a exemplo das contas 11310010 e 11310120 (perdas).*

*4 - Ressaltou ainda, que todas as movimentações contidas nos relatórios gerenciais internos constituem prova*

documental idônea e que os arquivos digitais (SINTEGRA, ECF, EFD etc.), não retratam todas as eventualidades que ocorrem numa empresa varejista de grande porte, visto que as informações relativas aos Registros de Inventário prestada ao Fisco são estáticas, não traduzindo com fidelidade todas as movimentações que ocorrem com os produtos ao longo do ano. Pontuou ainda, que eventuais perdas somente são passíveis de serem contabilizadas mediante controle interno realizado pelo próprio contribuinte.

5 - Por fim, o contribuinte sustentou que os procedimentos adotados não acarretaram prejuízo para o Erário Estadual visto que além de proceder os ajustes decorrentes das perdas nos estoques, na sua contabilidade, o valor das mercadorias perdidas é adicionado ao preço das mercadorias vendidas de forma a manter inalterada a margem de lucro da empresa.

É de se constatar, de certa forma, que a defendente admite a existência das omissões de saídas referentes às perdas e as omissões de entradas referentes as sobras, que seriam contabilizadas em duas contas no seu sistema SAP, de controle interno. Como a empresa mantém a sua margem de lucro, o valor financeiro das perdas é, segundo a mesma, redistribuído para as demais mercadorias sobre a forma de custo.

Na nossa avaliação, fica evidente que os procedimentos adotados pela empresa levam necessariamente a provocar divergência entre as quantidades apuradas nos seus controles internos (sistema SAP), e os lançamentos existentes na escrita fiscal digital.

O próprio contribuinte declara que os arquivos fiscais eletrônicos, do qual faz parte o livro Registro de Inventário, não refletem a realidade dos seus estoques. Ocorre que é a partir dos registros que compõem a escrita fiscal, que o ICMS mensal é apurado para efeitos de pagamento à Fazenda Pública.

Por sua vez, os exemplos apresentados pela defesa na impugnação para o item “Lego City Caminhão Escada Combate Fogo – Produto 4258412 (doc. 03 da peça defesa), e os demais itens de mercadorias que compõem o conjunto probatório denominado doc. 04, reforçam a convicção deste Relator de que os lançamentos contábeis das perdas e sobras registrados no sistema de controle interno da empresa autuada, correspondem, aritmeticamente, às omissões de saídas e às omissões de entradas para aqueles itens sem os respectivos lançamentos na escrita fiscal.

Resta, portanto, evidenciada a divergência entre controles internos da empresa e os registros fiscais.

Considerando que a empresa apura o ICMS a partir da escrita fiscal, essas divergências deveriam compor os lançamentos fiscais na conta de estoques, com os lançamentos cabíveis no período mensal de suas ocorrências, com a consequente repercussão nos registros em meio eletrônico e na apuração do ICMS.

Por outro lado, o argumento de que a empresa dilui nos custos das mercadorias vendidas os valores relativos às ocorrências de perdas, roubos, extravios e demais contingências, não se mostra razoável do ponto de vista fiscal. Nesta linha de raciocínio, nenhum levantamento quantitativo de estoques serviria de prova do cometimento de infrações do ICMS.

Ademais, sob o ponto de vista fiscal-contábil, também não restou demonstrada a tributação alegada pela defesa, e sequer os estornos de crédito de ICMS decorrentes das perdas verificadas nos estoques destinados à revenda, conforme previsto no art. 312, inc. IV do RICMS (Decreto nº 13.730/2012), que apresenta a seguinte redação:

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

(...)

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

Neste PAF não foram juntadas provas documentais legítimas que atestassem as alegações articuladas na peça defensiva. O sistema de controle interno da autuada não constitui meio probatório suficiente a demonstrar que a empresa cumpriu regularmente as suas obrigações tributárias perante o fisco estadual, até porque os fatos alegados deveriam ter sido levados a registro na escrita fiscal, através da emissão de notas fiscais com CFOP 5927, indicando, para fins fiscais, a baixa nos estoques relacionados aos eventos decorrentes de perdas, roubos, quebras, furtos, deterioração ou qualquer outra situação similar, conjugado com os estornos dos créditos fiscais.

A fiscalização, através dos demonstrativos apensados a este PAF, fez prova, portanto, do cometimento das infrações à legislação tributária. O contribuinte, por sua vez, não se desincumbiu do ônus de fazer a prova em contrário, pois o lançamento fiscal-contábil das perdas ou de eventuais sobras em seu estoque, originários dos alegados de erros verificados por ocasião dos registros das vendas e decorrentes reflexos nos recolhimentos de ICMS, foram mencionados na peça impugnatória, porém, deixaram de ser evidenciadas neste processo as repercussões na escrituração, apuração e pagamento do tributo.

Relativamente à quantificação do imposto apurado neste Auto de Infração, há que se destacar que no presente caso a Auditoria considerou, na fase de informação fiscal, em relação às omissões de saídas, a aplicação do

fator de perda previsto na Portaria nº 445/1998, de acordo com a novel redação dada àquela norma pelas Portarias 156/2019 e 001/2020, aplicando de forma retroativa, norma procedural que reduz o valor da infração 01, quantificada inicialmente sem considerar o fator de perda estimado na referida Portaria (redação atual do art. 3º, § 1º da citada norma).

Por sua vez, foram excluídos do levantamento quantitativo de estoques os itens de mercadorias beneficiados com a imunidade tributária, itens que foram reclamados pela defesa, abarcando livros, revistas e mídias digitais (CDs/DVDs) contendo fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil com gravações de obras de autores e artistas brasileiros, sendo aplicado ao caso, respectivamente, as disposições art. 150, inc. IV, letras "d" e "e" da Constituição Federal, esta última na redação introduzida pela Emenda Constitucional nº 75/2013. Também excluídos da cobrança os valores residuais dos itens de mercadorias que apresentaram valores insignificantes, conforme detalhamento reproduzido na mídia digital inserida à fl. 113 dos autos.

Por sua vez, no tocante às omissões de entradas com as mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, que compõem as infrações 02 e 03, a primeira no tocante à responsabilidade solidária e a segunda em relação ao imposto devido por antecipação, por responsabilidade própria, está previsto na legislação que o contribuinte é responsável pelo pagamento do imposto em relação aos produtos que detiver para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, aplicando-se a este caso as disposições, respectivamente, do art. 6º, inc. IV e art. 8º, inc. I, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.

Em decorrência do quanto acima exposto, ficam mantidos os valores revisados pela Auditoria na fase de Informação Fiscal, de acordo com a apuração detalhada na mídia digital inserida à fl. 113 dos autos, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte e ao seu defensor, conforme comprova os Termos de Intimação anexados entre as fls. 117/118 deste PAF, de forma que o débito deste Auto de Infração passa a ter a composição descrita abaixo, por exercício fiscal:

Ocorrência	Valor Original (R\$)	Valor Revisado (R\$)
<b>Infração 01 – 31/12/2016</b>	247.268,09	168.106,23
<b>Infração 02 – 31/12/2016</b>	34.560,09	5.545,06
<b>Infração 03 – 31/12/2016</b>	16.814,78	3.989,75
<b>TOTAIS</b>	<b>298.642,96</b>	<b>177.641,04</b>

O contribuinte, em razões subsidiárias, sustenta o excesso da multa lançada no Auto de Infração, no percentual de 100% do valor do imposto, que entende possuir caráter confiscatório, em violação à Constituição Federal.

A penalidade de 100% do valor do imposto lançada pelo fisco, corresponde à parcela do lançamento de ofício que decorre expressa disposição da legislação do ICMS – Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. III. Essa disposição normativa não pode ser afastada pelo órgão julgador, pois é vedado ao CONSEF decretar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma posta no ordenamento jurídico tributário. Assim dispõe o art. 167, incisos II e III do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia).

A análise de constitucionalidade da lei do ICMS do Estado da Bahia é questão que somente poderá ser apreciada através do manejo, pelo contribuinte, de ações perante o Poder Judiciário. Dessa forma, o pedido de exclusão ou adequação das penalidades não pode ser acolhido na seara administrativa. Ademais, a lei do ICMS acima referenciada nos arts. 45 e 45-B, estabelece reduções consideráveis para as multas lançadas em Auto de Infração, que variam entre 90% e 25%, em caso de pagamento.

Rejeita-se, portanto, o pedido defensivo de exclusão das multas.

Ante o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF, recorre 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.

Os patronos da recorrente (Thiago Augusto de Castro Pellegrini - OAB/RJ nº 147.861, Jacqueline Sanches de Moraes - OAB/RJ nº 198.310 e Jacqueline C. Mercês - OAB/BA nº 21.210) ficaram inconformados com a decisão de piso e apresentaram razões recursais:

Relata quanto tempestividade do resurso, faz síntese da autuação (reproduzindo as infrações com os sesus devidos enquadramentos), discorrem sobre a decisão recorrida que foram acolhidas as razões defensivas, pelos colegiados da JJF e traz as seguintes razões:

**Sobre o controle de estoque da recorrente e sua peculiaridade.** Afirma ser uma loja de departamentos onde operato por todo o país e diz possuir um controle de estoque preciso e eficiente, que retrate de maneira segura suas compras, vendas, devoluções, transferências, demandas e fluxos, parametrizando na identificação e interpretação das vicissitudes existentes. Fala que demonstrou na primeira instância diversas inconsistências da autuação fiscal,

apontando, de forma extremamente singela, o procedimento de uma fórmula padrão e trabalhando dados frios num sistema eletrônico de processamento, no qual deixara de considerar vários de seus aspectos operacionais. Pede pela reforma da decisão recorrida.

Sobre os **percalços relacionados ao controle de estoque**. Pontuou que através dos sistemas desenvolvidos buscam conferir às operações de compra e venda. Afirma que jamais realizou operações fraudulentos ou escusos referente à entrada e saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal (omissão de receitas). Destacou que na rotina das operações registram erros de códigos e salientou também que as distorções decorreram em relação à medida de unidade indicada na nota fiscal de entrada (de caixa para unidade). Relatou sobre as perdas, quebras e furtos. Apontou que há problemas esporádicos de cronologia na alimentação do sistema informatizado das lojas derivados da transferência de mercadorias entre estabelecimentos.

Com relação ao **registro das entradas das mercadorias**, informa que a demora no registro da entrada das mercadorias pode fazer com que a saída dessas mercadorias seja registrada anteriormente, portanto, pode concluir teria ocorrido saída de mercadorias sem o respectivo registro de entrada, teria havido entrada de mercadorias desacobertada de documentação fiscal. Frisou que 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).

Sobre o **registro contábil e fiscal do estoque excedente**. Explica que ao registrar o produto no estoque com o código de outro produto assemelhado, gera, por um lado, o acréscimo de uma mercadoria inexistente, e, por outro, uma suposta redução do estoque inicial escriturado.

Apresentou tópicos no qual afirma que o levantamento fiscal baseou-se em informações que apresentavam desencontro 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”*.

Sobre o **registro contábil e fiscal das perdas**. Afirma que a Recorrente realiza o ajuste de suas contas 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas) que servem para refletir com exatidão a realidade comercial, de modo que o ajuste contábil desenhado sirva de base para os respectivos reflexos fiscais. Assinala que os arquivos digitais (SINTEGRA, ECF etc), não retratam todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte, principalmente o varejista, pois as informações relativas ao Registro de Inventário prestadas ao Fisco são estáticas e roga ao princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV) e à ampla defesa (art. 5º, LV) da CF/88 – princípio este da verdade material.

Discorre sobre **ausência de prejuízo ao erário**. Disse que em decorrência de diversos fatores e situações, o estoque contábil da Recorrente sofre corriqueiramente distorções, que são corrigidas de tempos em tempos, mediante lançamentos de entrada ou de saída de estoque e que os ajustes contábeis de entrada de mercadorias têm efeitos meramente contábeis, uma vez que os efeitos fiscais já foram computados quando da entrada real da mercadoria no estoque, cujos efeitos tributários já foram computados na entrada real das mercadorias. Portanto, a alegação de entrada de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal decorre de presunção da Fiscalização que não condiz com a verdade dos fatos.

Pontua que a sistemática não-cumulativa do ICMS, prevista pelo art. 155, § 2º, I da CF e pelo art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, impõe regras garantidoras do abatimento do imposto pago na etapa anterior quando da apuração do imposto devido na etapa subsequente. Acrescenta que quando se adota o regime de créditos físicos, os créditos provenientes das entradas de mercadoria no estabelecimento somente poderiam ser aproveitados pelo sujeito passivo da obrigação tributária quando a saída daquele bem fosse efetivamente tributada.

Assinla através de exemplos sobre comprovação de que possui absoluto controle dos eventos relacionados ao seu estoque: Produto 4258412 – LEGO CITY CAMINHAO ESCADA COMBATE FOGO – disse que foi devidamente registrada na conta contábil 11310120 (tipo de movimento: 702), que é justamente o registro das perdas.

Sobre as **operações sujeitas à ST**. Afirma que não foi observado o regime da operação do produto, sendo que a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto incidente nas operações subsequentes com a mesma mercadoria, praticadas por outros contribuintes, denominados contribuintes substituídos.

Frisa que todos os valores recolhidos pela Recorrente a título de ICMS-ST sobre as operações objeto da presente autuação fiscal, devem ser considerados antes de se lançar crédito por falta de recolhimento do imposto, no entanto, a fiscalização não adotou tal procedimento, no qual a JJF manteve a decisão.

Roga pela **busca da verdade material e pede por perícia fiscal**. Após citar vários juristas relatando sobre o princípio da verdade material, pede pela realização de 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, conforme preceitua o arts. 123, § 3º e 145.

Pugna pela indicação posterior do seu assistente técnico e pela realização da perícia fiscal tendo como quesito principal e norteador a discriminação dos recolhimentos do ICMS-ST feitos ora pelo CD da Recorrente, ora pelas suas mais 15 Lojas no Estado da Bahia, haja vista a guia DAE consolidar todos os valores de todos os produtos sujeitos à sistemática ST encaminhados à Loja para comercialização.

Finaliza pugnando pelo Provimento do Recurso Voluntário apresentado e requer que todas as intimações sejam endereçadas única e exclusivamente ao endereço de sua sede, na Rua Sacadura Cabral, nº 102 – Saúde, Rio de Janeiro/RJ, CEP 20.081-902.

Registra-se a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Renan Costa Telles.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo do débito originalmente exigido de R\$ 298.642,96 para R\$ 177.641,04, conforme previsto no art. 169, I, “a” do RPAF/BA, bem como de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte previsto no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange o Auto em lide.

O presente auto de infração é composto por três infrações de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, sendo a primeira por omissão de saídas de mercadorias tributáveis e as outras duas por omissões de entradas, na condição de responsabilidade própria e de terceiros de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Da análise do Recurso de Ofício, verifico que a 5ª JJF acertadamente acolheu os demonstrativos acostados aos autos na informação fiscal pelo autuante, visto que a fiscalização aplicou corretamente a Portaria nº 445/1998, atualizada pelas Portarias nºs 159/2019 e 001/2020, por existirem operações de troca (devolução), perdas, quebras, furtos etc.

Verifico ainda, que foram excluídos do levantamento quantitativo de estoques os itens de mercadorias beneficiadas com a imunidade tributária, (livros, revistas e mídias digitais (CDs/DVDs) contendo fonogramas e videofonogramas), produzidos no Brasil com gravações de obras de autores e artistas brasileiros, com amparo nos dispostos do art. 150, IV, letras “d” e “e” da

Constituição Federal, esta última na redação introduzida pela EC nº 75/2013, bem como foram excluídos da cobrança os valores residuais dos itens de mercadorias que apresentaram valores insignificantes, conforme detalhamento reproduzido na mídia digital inserida à fl. 113 dos autos.

Do exposto, entendo que não há reparos a fazer na decisão recorrida, tendo em vista que os valores remanescentes foram revisados e a exoneração decorreu em face do acolhimento parcialmente das alegações da recorrente pelo autuante com base em documentos comprobatórios, que foram mantidas pela decisão de piso.

Voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário observo que, foi apresentado tempestivamente nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 pelos patronos da recorrente contra decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, o qual acolho.

Verifico que, o presente Auto de Infração foi considerado todos os requisitos que o compõe, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99, tendo o lançamento como base a relação de documentos fiscais que agrupam os Demonstrativos das 03 (três) infrações, cujo conteúdo foi extraído dos arquivos da Escrita Fiscal Digital (EFD), remetidos pelo sujeito passivo à SEFAZ-Ba, em cumprimento ao que determina o art. 250 do RICMS/12.

Os patronos da recorrente discorre contra a decisão recorrida e reitera as alegações da impugnação que não foram acolhidas, pelo colegiado de primo grau e aduz as seguintes razões sobre: **i**) o controle de estoque da recorrente e sua peculiaridade; **ii**) os percalços relacionados ao controle de estoque; **iii**) ao registro das entradas das mercadorias; **iv**) o registro contábil e fiscal do estoque excedente; **v**) o registro contábil e fiscal das perdas; **vi**) ausência de prejuízo ao erário; **vii**) as operações sujeitas à ST; **viii**) busca da verdade material e pede por perícia fiscal; **ix**) pugna pelo provimento do Recurso Voluntário apresentado e requer que todas as intimações sejam endereçadas única e exclusivamente ao endereço de sua sede, na Rua Sacadura Cabral, nº 102 – Saúde, Rio de Janeiro/RJ, CEP 20.081-902.

Passo a análise das reiteradas alegações da recorrente:

Preliminarmente, analiso o pedido para realização de perícia técnica ou diligência, formulado pela recorrente, observo que a Informação Fiscal apresentada pelo autuante foram analisados os argumentos defensivos em confronto com a auditoria fiscal onde foram elaborados novos demonstrativos com a redução do lançamento em lide, e por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para formar a minha convicção com fundamento no artigo 147, I do RPAF/BA, indefiro o pedido de diligência/perícia solicitado.

**Quanto ao controle de estoque da recorrente e sua peculiaridade**, constata-se nos autos que a recorrente admite a existência das omissões de saídas referentes às perdas e as omissões de entradas referentes as sobras, que seriam contabilizadas em duas contas no seu sistema SAP, de controle interno. Como a empresa mantém a sua margem de lucro, o valor financeiro das perdas é, segundo a mesma, redistribuído para as demais mercadorias sobre a forma de custo.

**Quanto aos percalços relacionados ao controle de estoque**, observo que as alegações não socorrem a recorrente, tendo em vista a própria afirmação do contribuinte de ser incontestável o enfrentamento rotineiro de questões de natureza operacional, os quais, eventualmente, impactam em seu registro de estoque. Alega 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 escruturado.

Quanto ao **registro das entradas das mercadorias**, a recorrente informa que a demora no registro da entrada das mercadorias pode fazer com que a saída dessas mercadorias seja registrada anteriormente, portanto, pode concluir teria ocorrido saída de mercadorias sem o respectivo registro de entrada, teria havido entrada de mercadorias desacertada de

documentação fiscal, observo que a própria autuada declara que os arquivos fiscais eletrônicos, do qual faz parte o livro Registro de Inventário, não refletem a realidade dos seus estoques. Acontece que é a partir dos registros que compõem a escrita fiscal, que o ICMS mensal é apurado para efeitos de pagamento ao Erário Público.

Se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou o que a Legislação Tributária determina. Como o próprio recorrente reconheceu, que os elementos constitutivos do débito apurado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos referentes à EFD (Escruturação Fiscal Digital) e Notas Fiscais Eletrônicas. Nesse caso, a defendanteceria 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.

Diante de todo o exposto acima, entendo que os procedimentos adotados pela empresa levam necessariamente a provocar divergência entre as quantidades apuradas nos seus controles internos (sistema SAP), e os lançamentos existentes na EFD.

Quanto ao **registro contábil e fiscal do estoque excedente**, observo que as alegações defensivas não socorrem o sujeito passivo tendo em vista a afirmação da autuada que enfrenta rotineiramente problemas de natureza operacional, os quais, eventualmente, impactam em seu registro de estoque. Alega que há, por exemplo, venda de mercadorias com erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física.

Além disso, em relação ao ponto de vista fiscal-contábil, também não restou demonstrada a tributação alegada pela recorrente, e sequer os estornos de crédito de ICMS decorrentes das perdas verificadas nos estoques destinados à revenda, conforme previsto no art. 312, inc. IV do RICMS, *in verbis*:

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

(...)

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

Quanto ao **registro contábil e fiscal das perdas**, afirma a Recorrente que realiza o ajuste de suas contas 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas) que servem para refletir com exatidão a realidade comercial, de modo que o ajuste contábil acima desenhado sirva de base para os respectivos reflexos fiscais.

Constatou, que a alegação da empresa diluir nos custos das mercadorias vendidas os valores relativos às ocorrências de perdas, roubos, extravios e demais contingências, não encontra fundamentação sob ponto de vista fiscal. Entendo que, nessa lógica, nenhum levantamento quantitativo de estoques serviria de prova do cometimento de infrações do ICMS.

Aduz, que possui absoluto controle dos eventos relacionados ao seu estoque e cita o Produto 4258412 – LEGO CITY CAMINHAO ESCADA COMBATE FOGO. Alega ainda que, foi devidamente registrada na conta contábil 11310120 (tipo de movimento: 702), que é justamente o registro das perdas. Observo que tal alegação só reforçam o entendimento deste Relator de que os lançamentos contábeis das perdas e sobras registrados no sistema de controle interno da empresa autuada, equivalem, às omissões de saídas e às omissões de entradas para os itens sem lançamentos na escrita fiscal.

Quanto a **ausência de prejuízo ao erário**, alega que, em decorrência de diversos fatores e situações, o estoque contábil da Recorrente sofre corriqueiramente distorções, que são corrigidas de tempos em tempos, mediante lançamentos de entrada ou de saída de estoque e que os ajustes contábeis de entrada de mercadorias tem efeitos meramente contábeis, uma vez que os efeitos fiscais já foram computados quando da entrada real da mercadoria no estoque.

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.

Saliento que, é de responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa de dados à SEFAZ, devendo ela espelhar com autenticidade 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.

Neste sentido, verifico que a fiscalização apurou e lançou de ofício valores decorrentes de divergência entre o que foi informado pela autuada na sua escrituração fiscal (EFD), com estoque físico existente.

**Quanto as operações sujeitas à ST.** Afirma a recorrente, que não foi observado o regime da operação do produto, sendo que a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto incidente nas operações subsequentes com a mesma mercadoria, praticadas por outros contribuintes, denominados contribuintes substituídos.

Verifico que a infração 02 e 03 refere-se as omissões de entradas com as mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, a primeira no tocante à responsabilidade solidária e a segunda em relação ao imposto devido por antecipação, por responsabilidade própria, ambas com previsão legal na legislação que o contribuinte é responsável pelo pagamento do imposto em relação aos produtos que detiver para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, com base nos dispostos, do art. 6º, inc. IV e art. 8º, inc. I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

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 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.

Verifico que os demonstrativos da autuação em lide apurado pela auditoria fiscal 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.

Observo, que não foram juntados pela recorrente, em sede de recurso, documentos comprobatórios que pudesse elidir o lançamento remanescente. O sistema de controle interno da autuada não constitui meio probatório suficiente a comprovar que a empresa cumpriu regularmente as suas obrigações tributárias perante o fisco estadual, tendo em vista que os fatos alegados pela mesma deveriam ter sido registrados na escrita fiscal. Nesse caso, a recorrente 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.

Observo ainda que, a fiscalização através dos demonstrativos apensados a este PAF, fez prova do cometimento das infrações à legislação tributária. O sujeito passivo, não se desincumbiu do ônus de fazer a prova em contrário, pois o lançamento fiscal-contábil das perdas ou de eventuais sobras em seu estoque originários dos alegados de erros verificados por ocasião dos registros das vendas e decorrentes reflexos nos recolhimentos de ICMS, foram mencionados na peça defensiva, porém, deixaram de ser evidenciadas neste processo as repercussões na escrituração, apuração e pagamento do tributo.

Por fim, requer que todas as intimações sejam endereçadas única e exclusivamente ao endereço de sua sede, na Rua Sacadura Cabral, nº 102 – Saúde, Rio de Janeiro/RJ, CEP 20.081-902.

Quanto às intimações acerca do PAF, saliento que devem atender às regras regulamentares a respeito, porém, nada impede que as cópias também sejam endereçadas ao patrono do sujeito passivo, como peticionadas no recurso.

Diante de todo o exposto, concluo em manter a Decisão de piso.

Voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Portanto, sou pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os recursos apresentados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298620.0008/20-5, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 177.641,04, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 3.989,75, e de 100% sobre R\$ 173.651,29, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

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