

A. I. N° - 298620.0008/20-5  
AUTUADA - LOJAS AMERICANAS S.A.  
AUTUANTE - LUIZ CLÁUDIO CONCEIÇÃO REGO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25.05.2022

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0066-05/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** 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 156/2019 e 001/2020. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de 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 através dos Correios apresentou defesa tempestiva, formulada por meio da peça processual juntada entre as fls. 41 a 54 verso, subscrita por advogados.

Após fazer uma síntese das acusações fiscais a defesa passou a discorrer acerca das razões que no seu entender afastam as cobranças lançadas no presente Auto de Infração.

No tópico denominado **“Do controle de estoque da impugnante e sua peculiaridade”**, o contribuinte, afirmou inicialmente, ser uma empresa de grande porte do setor varejista, organizada sob a forma de “loja de departamentos”, movimentando, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo País, distribuídas por uma sofisticada rede logística que conta com centros de distribuição regionais, alimentando lojas em todos os Estados da Federação.

No desempenho das suas atividades, afirma possuir um sistema de controle de estoques, preciso e eficiente, sem o qual seria impossível à impugnante sobreviver, uma vez que é através desse controle de estoques que consegue obter sucesso no varejo, instrumento esse que possibilita mensurar o custo das operações, calcular a margem de lucro e identificar as suas necessidades comerciais.

Nesse contexto, assegura que jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental – seja nas entradas ou nas saídas.

Por outro lado afirma ser inscontestável que a impugnante enfrenta rotineiramente problemas de ordem operacional que impactam em seus registros de estoques e que as eventuais inconsistências são corrigidas através de um departamento especializado da empresa.

Na sequência consignou que vários são os acontecimentos que no dia a dia interferem diretamente na quantificação dos estoques. Entre os acontecimentos rotineiros há, por exemplo, vendas de mercadorias 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. Nesses casos o erro de código se dá quando o caixa da loja registra, por exemplo, uma venda de 5 esmaltes, utilizando o código de um único produto, quando na verdade a venda se refere a esmaltes de diferentes cores e códigos distintos. Neste 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 saiu uma unidade de cada sem registro (estoque real menor).

Outra situação que também pode gerar distorções momentâneas decorre da unidade de medida indicada na nota fiscal de entrada. A impugnante, por exemplo, adquire 30 caixas contendo 6 unidades de shampoo por 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. 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 uma suposta diferença de 150 saídas sem a correspondente entrada (30 entradas – 180 saídas = 150 entradas sem documentação).

Mais a frente a defesa declarou que um levantamento feito pelo PROVAR/FIA (Programa de Administração do Varejo da Fundação Instituto de Administração), em parceria com a ABRAS (Associação Brasileira de Supermercados), em 79 empresas dos setores de Atacado, Eletrônico, Farmácia, Material de Construção, Vestuário e Supermercado, mostrou que as principais causas de perdas no varejo são:

Quebra operacional = 30,9%;

Furto Externo: 20,4%;

Furto Interno: 20,1%

Erros Administrativos = 14,5% (fornecedores com 9% e outros ajustes contabilizando 5,2%).

Cientes desses problemas a impugnante possui equipes de funcionários especializados em conferir e ajustar/retificar, de tempos em tempos, os estoques das lojas, buscando manter o controle sobre o seu estoque e a escrituração contábil condizente com a realidade.

A defesa acrescenta que mesmo diante desses percalços inerentes ao controle de estoques de uma empresa que atua no varejo de grande porte, tais problemas provisórios não geram prejuízos para a arrecadação do Estado, vez que, por exemplo, a venda de um esmalte no lugar de outro, apenas com pequena diferença de cor, não altera a base tributável das mercadorias, visto que, em 99% dos casos, esses produtos são da mesma marca, fabricante, quantidade e, portanto, mesmo valor. Da mesma forma não há alteração da base tributária quando o produto é registrado no estoque com o código de outro produto assemelhado, gerando, por seu lado, acréscimo de uma mercadoria inexistente, por outro, uma suposta redução do estoque inicial escriturado. Idêntica circunstância ocorre na venda registrada através de leitor ótico do ECF, quando o operador do caixa ao deparar com duas mercadorias semelhantes (porém não iguais em seus códigos), registra apenas a primeira, multiplicando-a por dois no caixa.

O resultado prático de tais problemas enfrentados pelos estoques das lojas de desencontros entre os estoques físicos e os estoques escriturais, não acusa qualquer alteração quantitativa na contabilidade empresarial (falta de estoque físico), vez que o trabalho das equipes voltadas a conferir e ajustar/retificar, de tempos em tempos, os estoques das lojas com a utilização dos relatórios gerenciais (Relatório SAP – Systems Applications and Products) e o processo de revisão dos inventários, aos menos duas vezes a cada ano, eliminam as eventuais ou momentâneas discrepâncias quantitativas.

Ou seja, os equívocos acima descritos, segundo a defesa, não têm o condão de ensejar a presunção de que a empresa autuada, de renome no mercado brasileiro, tenha realizado operações desacobertadas de documentação fiscal. Os eventos descritos, somado ao movimento ordinário visualizado no levantamento fiscal, traz a comprovação de que a conduta adotada pela empresa na apuração do seu estoque é correta. Tanto é que os excessos apurados sempre são contabilmente registrados pela empresa (nas contas nº 11310120 e nº 11310010), a demonstrar que inexistem entradas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais.

Seguindo essa linha de exposição a defesa afirmou, no tópico denominado **“sobre o registro contábil e fiscal das perdas”**, 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), acrescentando que tal operação deve refletir com exatidão a realidade comercial da empresa, de modo que o ajuste contábil sirva de base para os respectivos reflexos fiscais.

Na sequência, poderou a defendente que os arquivos digitais (SINTEGRA, ECF etc) não retratam todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte,

principalmente o varejista. Pontuou a defesa, por exemplo, que as informações relativas ao Registro de Inventário prestadas ao Fisco são estáticas, refletindo o estoque naquele exato momento. Por isso, no entender da defesa, as informações levadas a registro no livro de Inventário não traduzem, com fidelidade, as movimentações que ocorrem com determinado produto durante o período de um ano. Afirmou, conforme já consignado linhas acima, que eventuais perdas somente são passíveis de serem contabilizadas mediante controle interno realizado pelo próprio contribuinte.

Entende, em suma, que a empresa não pode ser apenada em decorrência de eventualidades que ocorrem no seu dia a dia não serem retratadas nos seus arquivos digitais e que não há na legislação do Estado da Bahia previsão acerca da necessidade de emissão de NF para registrar, por exemplo, baixa dos bens perdidos, sendo essa a maior parte da diferença apurada no A.I. em lide pela fiscalização estadual.

Pugna a defesa que nesse caso deve prevalecer o princípio da verdade material não podendo a fiscalização firmar uma pretensa (ou presumida) venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais.

As diferenças a menor no estoque também poderiam ser atribuídas pela Fiscalização às perdas. Mas, por mera conveniência, dentre duas causas possíveis, optou a fiscalização por presumir saídas desacobertadas de notas fiscais.

Mais a frente a defesa sustentou que os procedimentos adotados no que se refere aos ajustes dos seus estoques não causaram qualquer **prejuízo ao erário estadual**, isto porque, além de lançar esses ajustes decorrentes das perdas na contabilidade com o código 702 (correção de estoque inferior), essas perdas comerciais impactam no custo das operações das vendas, o que significa dizer que o valor das mercadorias perdidas é adicionado ao preço dos produtos vendidos, de forma a manter inalterada a margem de lucro esperada, mantendo o negócio como um todo viável e lucrativo. Assim, muito embora não haja efetiva saída das mercadorias perdidas, seus valores são integralmente considerados para a composição do preço das demais mercadorias.

Ponderou ainda que no rol das omissões levantadas pela fiscalização há mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, de forma que o ICMS devido na venda foi pago antecipadamente, de modo que a tipificação de falta de emissão de documento fiscal, que tem fundamento em resultado de supressão de pagamento de tributo, não se faz presente.

Da mesma forma, 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 em favor do Estado, a exemplo de livros e periódicos, CDs e DVDs.

A título de exemplo, a defesa apresentou a movimentação relacionada ao produto código 4258412 – LEGO CITY CAMINHÃO ESCADA COMBATE FOGO (Doc. 03). Frisou que de acordo com o Relatório elaborado pela fiscalização 01 unidade desse item teria sido vendida sem documento fiscal, conforme detalhado à fl. 51 dos autos. No entanto, tal presunção não se revelaria verdadeira, visto que a Autoridade Fazendária não considerou a perda de uma unidade do item em tela, que foi registrada na conta contábil 11310120 (tipo de movimento: 702 – detalhamento à fl. 51 verso). Outros exemplos para fins de comprovação das diferenças e ajustes nos estoques foram apresentados no doc. 04 da peça impugnatória.

Sustenta ainda a defendant que além dos argumentos já expostos, a exigência fiscal ora combatida 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.

Ao finalizar a inicial defensiva o contribuinte reiterou a intenção em provar o alegado por meio das provas já acostadas aos autos e ainda outras que se fizerem necessárias, incluindo perícia contábil, além da produção de novos documentos.

Formulou os seguintes pedidos:

- a) Reconhecimento da total improcedência e da necessária desconstituição do Auto de Infração, face ao flagrante equívoco cometido pela fiscalização na análise dos fatos, ao presumir que a impugnante teria realizado operações de circulação de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal;
- b) subsidiariamente, reconhecer que a multa aplicada não observa os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser cancelada também por essas razões.

Documentos juntados na inicial entre as fls. 56 a 99verso dos autos:

**Doc. 01** – procuração, substabelecimento e atos constitutivos da empresa autuada;

**Doc. 02** – Comprovante de ciência do Auto de Infração;

**Doc. 03** – Exemplo com o produto de código 4258412;

**Doc. 04** – Outros exemplos comprovando a diferença e ajustes no estoque.

Prestada a Informação Fiscal, através da peça processual juntada ao PAF entre as fls. 102 a 104, subscrita pelo autuante.

Após fazer uma síntese das razões defensivas o autuante declarou que as alegações de perdas dos estoques apresentadas pelo contribuinte não foram devidamente comprovadas segundo os critérios estabelecidos no RICMS-Ba.

Acrescentou que a auditoria que resultou na lavratura do A.I. está fundamentada em levantamento de estoques iniciais e finais, entradas e saídas, por espécie de mercadorias, identificadas por códigos, consoante diversos demonstrativos apensados aos autos e entregues ao sujeito passivo.

Nas situações apontadas na peça defensiva seria necessária a emissão de documentos fiscais, dando cumprimento à legislação tributária, 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 ICM)S. Discorreu que o autuado apresentou tão somente um controle interno, sem ter efetuado os estornos dos créditos fiscais nem providenciar a baixa das mercadorias no Inventário Final.

Observou na sequência que no presente levantamento quantitativo foi considerado a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração das omissões de saídas o fator de perda previsto na Portaria nº 445/1998, atualizada pelas Portarias 159/2019 e 001/2020.

Quanto à imunidade tributária foram acatadas as alegações defensivas, procedendo-se à retificação dos itens enquadrados nesta situação, inclusive agrupamentos, além das exclusões de valores de pequena expressão monetária, de forma que as infrações foram reduzidas, conforme demonstrativos de débito reproduzidos às fls. 103 e 104 dos autos.

Relativamente às operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária o autuante destacou que o contribuinte autuado é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos em relação aos produtos enquadrados no regime de antecipação total que detiver para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível.

Consignou ainda ter aplicado ao presente caso as disposições da Portaria 445/98 que estabelece em seu art. 13 que: *“No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações pelo menos, podem ocorrer: I – o valor das omissões de saídas é maior que o da omissão das entradas – neste caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, “a”, e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas”.*

Após realização das correções e ajustes no levantamento quantitativo de estoques, os valores das infrações foram reduzidas para as seguintes cifras:

	<b>Valor Original (R\$ )</b>	<b>Valor Revisado (R\$ )</b>
<b>Infração 01</b>	247.268,09	168.106,23
<b>Infração 02</b>	34.560,09	5.545,06
<b>Infração 03</b>	16.814,78	3.989,75

Anexados no PAF, entre as fls. 105 a 112 e na mídia digital (fl. 113), os demonstrativos analíticos contendo o detalhamento da revisão da Auditoria processada pelo autuante na fase de informação fiscal.

Cientificado o autuado, via Correios, do inteiro teor da Informação Fiscal e dos correspondentes Demonstrativos da revisão efetuada pelo autuante, foi apresentada petição nos autos, colacionada entre as fls. 121/123, subscrita pelos advogados da empresa autuada, na forma de Manifestação Defensiva, reiterando os argumentos e pedidos formulados na peça impugnatória.

Em despacho exarado à fl. 133 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

## 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 constitucionalidade 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298620.0008/20-5**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado, 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, inciso II, alínea “d” e inc. III, da Lei nº 7.014/96, e dos correspondentes acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR