

A. I. N° - 279465.0004/24-1
AUTUADO - MAGAZINE LUIZA S/A
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAUJO D'OLIVEIRA SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09/10/2025

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0183-03/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. REGULARMENTE ESCRITURADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Contribuinte não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) POR OMISSÃO DE SAÍDAS. b) POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. c) POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Ajustes realizados pela Autuante, ante elementos apresentados pela defesa, reduziram o valor originalmente lançado nos três itens do lançamento fiscal. Infrações parcialmente caracterizadas. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Negado pedido de diligência fiscal e de redução/cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/09/2024, exige crédito tributário no valor de R\$ 84.684,99, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 002.001.003 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$ 16.029,65, nos meses de janeiro, agosto, setembro e dezembro de 2020, janeiro a junho de 2021. Foram realizadas operações de baixa de estoques de mercadorias tributadas, através do CFOP 5949, sem o destaque do imposto nas notas, portanto sem o recolhimento do imposto devido. Multa de 60%;

Infração 02 – 004.005.002 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a omissão 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, no valor de R\$ 60.303,95, nos meses de dezembro de 2020 e dezembro de 2021; Multa 100%;

Infração 03 – 004.005.008 – falta de recolhimento do imposto, 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no valor de R\$ 7.556,58, nos meses de dezembro de 2020 e dezembro de 2021;

Infração 04 – 004.005.009 – 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, devido a omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no valor de R\$ 794,81, nos meses de dezembro de 2020 e dezembro de 2021. Multa 60%.

O autuado impugna o lançamento fls. 60/103. Por intermédio de seus advogados, oferece Impugnação Fiscal em face do lançamento tributário, com amparo nos fundamentos tecidos a seguir. Registra a tempestividade de sua defesa e sintetiza os fatos. Reproduz o enquadramento legal. Diz que notificado, passa a expor os fundamentos que impõem a decretação da insubsistência da Autuação.

Aponta que se confere nas indicadas legislações, que os referidos dispositivos tratam sobre a “*incidência do imposto*”, “*recolhimento do imposto*” e “*prazos de recolhimento*”, de forma completamente genérica e, em grande parte das vezes, sem discriminar as alíneas dos incisos e parágrafos. Aduz que aparentemente, os dispositivos citados serviriam para subsidiar qualquer Auto de Infração lavrado pelo Fisco. Afinal, se trata de mera reprodução de diversos elementos que compõem o fenômeno da incidência tributária.

Ainda, depreende-se que a Autoridade Fiscal, achou por bem lhe aplicar multa, todavia, sem indicar, com exatidão, qual dispositivo fundamenta a infração supostamente praticada pelo autuado e de que modo a violação ao dispositivo legal se deu no caso concreto.

Observa que, na segunda e na terceira infração, o inciso III do art. 42 foi citado, para aplicar multa de 100% (cem por cento), todavia a Autuação sequer foi capaz de indicar a alínea que corresponderia à descrição geral linguística, da qual se poderia subsumir os fatos supostamente identificados pelo Auditor.

Em outros termos, em que pese tenha realizado o enquadramento legal da multa aplicada, a Autoridade Fiscal olvidou-se de indicar precisamente, quais os atos praticados pelo Autuado, que consubstanciaram na lavratura do feito, e quais condutas tipificadas na legislação foram violadas.

Portanto, não há qualquer clareza na fundamentação de direito prestada pela Autuação Fiscal no fito de legitimar a integralidade do lançamento em espeque – elemento este que, como se sabe, consiste em verdadeiro requisito de validade da atividade fiscal –, na medida em que não foi indicada, como arrimo da presente acusação, qual a fundamentação legal da suposta infração imputada ao Impugnante. Discorre sobre o dever de motivação do ato administrativo.

Menciona que o artigo 142, do Código Tributário Nacional (“CTN”), rege o lançamento tributário, conferindo competência às autoridades fiscais para o exercício desta importante função e, ao mesmo tempo, estabelecendo os parâmetros e limites necessários para que a realização da atividade do lançamento se opere nos limites da legalidade, e com observância ao princípio da segurança jurídica.

Observa que o art. 39, do RICMS/12, traz os deveres e requisitos a serem observados pela Fiscalização, no momento da lavratura de Autos de Infração, que estão em consonância com o artigo 142 do CTN, ao preconizar os requisitos de validade do Auto de Infração, sem os quais, deve ser declarada a nulidade do lançamento fiscal, a exemplo daqueles em que não há “*a descrição minuciosa da infração*”, “*a referência aos dispositivos legais infringidos*”.

Aponta nesse sentido, precedentes administrativos de outros Tribunais Administrativos, que assim já decidiram, ao se deparar com situações fáticas similares ao caso evidenciado nos autos. Ante o exposto, conclui que o Auto de Infração apresenta fundamentação deficiente, de sorte a inviabilizar o amplo exercício do seu direito de defesa, e torná-lo inegavelmente nulo.

I - Da Nulidade da Primeira Infração por Graves Equívocos no Levantamento Fiscal

Aduz que a Autoridade Fiscal lhe imputou, após realizar levantamento quantitativo de estoque, a responsabilidade por quatro infrações, sendo a primeira acusação referente à falta de

recolhimento do “ICMS”, por ter supostamente “*praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas*”.

Ocorre que, em análise às notas fiscais elencadas pelo Fiscal, observou que, na verdade, tratam-se de notas fiscais emitidas em razão da constatação de inconsistências, decorrentes da verificação da ocorrência de perda, deterioração e extravio de mercadorias.

Diante disso, procedeu com a regularização do estoque, mediante a emissão de notas fiscais de ajuste de estoque (*Outras Entradas CFOP - 1949 e Outras Saídas CFOP 5949*), devidamente registradas em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Quanto ao ajuste de estoque realizado, registra que se trata de procedimento muito comum no ramo varejista, tendo em vista se tratar de comércio muito dinâmico e complexo, com situações e práticas peculiares, sobretudo para a Magazine Luiza, que, possui mais de 1.400 lojas físicas em 21 Estados da Federação, bem como *e-commerce* que atende todo território nacional, comercializa milhares de produtos anualmente, cadastrados em seu sistema fiscal sob códigos e descrição específicas. Assim, em razão da grande quantidade de movimentações, é natural que, eventualmente, aconteçam desencontros no estoque da empresa, gerados por produtos que, eventualmente, são objeto de furto ou perecem por quaisquer outros motivos.

Por sua vez, com o objetivo de evitar quaisquer danos ao Fisco e de ajustar o seu estoque escritural, para que fique de acordo com o estoque físico real, procede com a emissão das notas fiscais de ajuste de estoque. O referido procedimento ocorre, exclusivamente, para ajustar o estoque da empresa. Não há, no caso, qualquer operação de circulação de mercadoria efetivamente realizada, seja de entrada ou de saída.

Entretanto, em que pese a regularidade da operação realizada, o Fiscal Autuante cometeu erro ao considerar as notas fiscais de “*Outras Saídas CFOP 5949*” – emitidas para regularizar o seu estoque –, como se fossem operações que representassem efetiva circulação de mercadorias, resultando em disparidade na análise do levantamento fiscal.

Ademais, entende ser evidente que, mediante o erro da autoridade fiscal, em que notas fiscais de movimento do estoque que registraram saídas, foram indevidamente contabilizadas como fatos geradores da cobrança do ICMS, haverá diferenças no levantamento fiscal (divergências estas que não irão condizer, com a realidade dos fatos). Explica como se opera, neste caso, o levantamento fiscal.

Frisa que, em um sistema tributário como o brasileiro, no qual há rígida atribuição constitucional de competências para tributar, a presunção legal de ocorrência de fato gerador é sempre norma de caráter excepcionalíssimo, cuja justificativa única é criar sistemas que possibilitem maior eficiência na arrecadação. Assim, deve o Fisco, na realização de levantamento fiscal, utilizar todos os meios para se aferir a movimentação tributável do período. Do contrário, não chegará a um resultado crível e certo, que oriente a atividade do lançamento. Sobre o tema, cita entendimento de Paulo de Barros Carvalho.

Aduz que o trabalho de levantamento fiscal, além de não reunir os pressupostos necessários para a aferição indireta, não possui o mínimo de consistência a embasar a apuração levada a efeito. Diante desses equívocos, é indiscutível que a Autuante se reportou de forma insegura quanto ao levantamento em questão, não merecendo a Autuação prosperar.

Aduz que a acusação se revela, pouco cuidadosa, para dizer o mínimo. Tivesse a fiscalização adotado o cuidado que é típico e indispensável aos procedimentos tendentes à cobrança de tributos, teria identificado, que o levantamento fiscal foi realizado de forma equivocada.

Sustenta que as informações constantes no levantamento fiscal estão equivocadas, e cumpre ao Julgador manter a coerência com a jurisprudência de outros tribunais administrativos, os quais se posicionam pela nulidade do auto de infração lastreado em levantamento fiscal defeituoso.

Cita Acórdãos nesse sentido. Portanto, a primeira infração carece da necessária liquidez e certeza exigidos ao lançamento tributário, pelo que requer a decretação de sua nulidade.

II - Improcedência da Primeira Infração. Possibilidade de Manutenção do Crédito Fiscal nas Operações Relativas a Perda, Roubo ou Deterioração.

Aduz que a primeira infração consiste na visão da Autoridade Fiscal, que a operação deveria ter sido tributada na saída, ou a empresa deveria ter estornado o crédito fiscal aproveitado quando das entradas. Ocorre que, em análise às notas fiscais elencadas, observou que, na verdade, todos os documentos fiscais foram emitidos em razão da verificação de *perda, roubo ou deterioração*, motivo pelo qual, não houve o destaque/recolhimento do ICMS, tampouco o estorno do correlato crédito fiscal proveniente das entradas.

Isto é, a conduta descrita não configura ato infracional à legislação tributária. De fato, o sujeito passivo tem o direito de manter os créditos de ICMS mesmo na hipótese, em que os bens correlatos foram perdidos, roubados ou deteriorados. Explica que a Constituição Federal, delineando o perfil do ICMS, sujeitou-o a importante regra geral: o imposto será não-cumulativo, de sorte que o seu recolhimento em virtude de uma operação deverá gerar, ao sujeito passivo, crédito para abatimento do débito devido pelas operações subsequentes. É o que preconiza o art. 155, § 2º, I, da CF/88.

No caso (hipótese, repita-se, do princípio da não-cumulatividade), a previsão normativa é obrigatória, inderrogável; não há espaço para atuação do legislador infraconstitucional em sentido diverso. No segundo (caso do princípio da seletividade), tem-se o contrário: outorga-se aos Estados a realização dos juízos de conveniência e oportunidade para definir se o imposto, em seu território, será, ou não, seletivo.

Dessa sorte, o que se tem, é que, por aplicação pura e simples do art. 155, § 2º, II, “b”, da CF/88, o ICMS será não-cumulativo, permitindo a compensação do crédito já pago com o débito devido pelas operações posteriores. Com efeito, se foi a Constituição Federal que estabeleceu a obrigatoriedade do princípio em comento, no que toca ao ICMS, falece competência para que, qualquer outra previsão disponha o contrário. Nesse sentido, aponta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Na espécie, porém, o artigo 30, IV, da Lei Estadual n.º 7.014/96 c/c artigo 312, IV, do RICMS/BA, tencionam criar uma terceira, e indevida, hipótese de anulação do crédito de ICMS: *a perda, a deterioração e o extravio do bem*. De acordo com o preceptivo legal, o só-fato de tais eventos se sucederem com os bens cuja aquisição deram ensejo à tomada do crédito, implicaria dever da contribuinte de estornar dito crédito, ainda que isso, não corresponda nem a isenção, nem a não-incidência.

A inconstitucionalidade desses dispositivos – e, por consectário lógico, do Auto de Infração, por nele se amparar – é flagrante. A lei estadual, como é evidente, não observou os parâmetros constitucionalmente definidos como hipóteses de estorno dos créditos desse imposto, criando um novo caso, a despeito de não ter competência para tanto. Dessa forma, terminou por ofender a não-cumulatividade do tributo.

Em termos mais simples, a Constituição Federal admite a exigência de estorno de créditos de ICMS em dois casos exclusivos: isenção e não-incidência. A legislação baiana, por outro lado, prevê que *a perda, o extravio ou a deterioração* das mercadorias (o que, não se pode negar, não corresponde a nenhuma das duas hipóteses do rol constitucional taxativo) impõe o estorno. Logo, a legislação estadual fere, frontalmente, a Carta Política, pelo que é inconstitucional e, por consequência, não tem o condão de legitimar qualquer cobrança fiscal que nela se fundamente, como o Auto de Infração em epígrafe.

E nem se venha dizer, que o fato de o art. 21, IV, da LC nº 87/96, também prever o suposto dever de estorno no caso de *perda, extravio ou deterioração* tornaria válida a previsão contida na

legislação baiana. Em adiantamento a esse argumento, é oportuno destacar que a disposição federal não tem o condão de validar a estadual, porque também ela é inconstitucional.

Afirma que evidenciado dessa forma, a exigência de estorno contida no artigo 30, IV, da Lei Estadual n.º 7.014/96 c/c artigo 312, IV, do RICMS/BA, vai de encontro ao art. 155, § 2º, II, “b”, da CF/88, representando ofensa inconstitucional ao princípio da não-cumulatividade, resta forçoso concluir que a primeira acusação fiscal que lhe foi imputada deve ser julgada improcedente.

III - Nulidade do Auto de Infração por Graves Equívocos no Levantamento Fiscal. Inconsistência da 2ª, 3ª e da 4ª Infrações

Aduz que a Autoridade Fiscal lhe imputou, após realizar levantamento quantitativo de estoque, a responsabilidade por quatro infrações, em que a segunda se refere à falta de recolhimento do “ICMS” por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de notas fiscais, nem escrituração; e a terceira e quarta infração, referem-se à falta de recolhimento do ICMS-ST, seja enquanto responsável tributário ou contribuinte, relativamente a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

Melhor explicando, na segunda acusação, o Agente Fiscal compreendeu, por meio de levantamento analítico de estoque, que teria omitido vendas realizadas, e, consequentemente, não teria recolhido o tributo correspondente às operações supostamente omitidas.

Quanto à técnica utilizada pela fiscalização, esclarece sobre o Levantamento Quantitativo de Estoque ser uma técnica de que se vale a fiscalização, na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques inicial e final de mercadorias, em determinado período.

Ao realizar citado levantamento, a Autoridade Fiscal informou, que verificou diferenças nos estoques, significando que teria descumprido seu dever legal de recolher o ICMS, quando ocupava o posto de substituto tributário, ou quando não se comprovou que, mesmo sendo o substituído, o seu fornecedor (substituto) não fez o recolhimento devido.

Ocorre que, mesmo que superada a nulidade apontada, observa que o Auto de Infração, no que concerne às segunda, terceira e quarta infrações, ainda é nulo por um outro motivo, qual seja, a imperfeição no levantamento realizado pelo Auditor. Ou seja, as diferenças indicadas não significam reais operações que não foram registradas. Pelo contrário, significam erros na execução do procedimento de auditagem.

Explica que conferindo o que restou consignado pela autoridade fazendária, identificou que o Fisco incorreu em erros gravíssimos, os quais evidenciam a inconsistência da acusação, e levam à conclusão de imprestabilidade do levantamento quantitativo de estoque, que subsidia a acusação intentada pela fiscalização.

Em apertada síntese, constatou que:

- (i) há um grande número de divergências entre a movimentação (*estoques, entradas e saídas*) dos produtos, informado pela autoridade fiscal e as quantidades realmente existentes e movimentadas pelo Impugnante;
- (ii) a autoridade fiscal desconsiderou as vendas realizadas através de *KIT's*, nas quais as entradas se dão por um código diverso do utilizado nas saídas;
- (iii) considerou em duplicidade, as notas fiscais referentes às operações de vendas casadas, com a entrega para presente, nas quais são emitidas 2 (duas) notas fiscais (NF-e venda + NF-e entrega do presente) para a mesma operação de saída;
- (iv) as notas fiscais referentes às devoluções realizadas por clientes foram indevidamente desconsideradas pela Autoridade fiscal, que não as contabilizou como entradas.

Aponta o primeiro dos erros citados. No relatório elaborado pelo Fiscal Autuante, as quantidades indicadas a título de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final, não condizem com as

quantidades por ele registradas. A título de exemplo, cita o item de código 2911939 (*Cortador Cabelo Mondial Cr 1250 Preto 220v cortado*), elencado na planilha anexa aos autos – Doc. 2.

De acordo com o levantamento fiscal, o referido item apresentaria as seguintes quantidades: Estoque inicial: 1; Entradas: 0; Saídas: 2; Estoque Final calculado: -1; Estoque Final informado: 0; Quantidade de Omissão de Saídas: 1.

Todavia, conforme se confere da escrituração contábil da Empresa, as quantidades do referido item são, na verdade, as seguintes: Estoque inicial: 1, Entradas: 1; Saídas: 2; Estoque Final calculado (e informado): 0. Portanto, sem qualquer omissão de saída. Ou seja, o Agente Fiscal pôs em seu levantamento quantitativo de estoque inicial, quantidade que não condiz com o apresentado no seu SPED, porquanto, no que se refere ao mencionado produto, desconsiderou a saída de 1 unidade, através da NF 34632.

Portanto, diz que não há que se falar de qualquer omissão de saída. É dizer, o Agente Fiscal pôs em seu levantamento quantitativo, estoque inicial que não condiz com o apresentado no seu SPED, dado que desconsiderou a ocorrência de saída de uma unidade do referido produto.

Para facilitar a demonstração do ora alegado, aduz que inseriu coluna adicional ao levantamento fiscal (Doc.2), discriminando em quais produtos, as quantidades iniciais do estoque foram distintas das indicadas pela escrituração contábil da empresa, em razão da desconsideração das saídas de unidades de mercadorias, pela Autoridade Fiscal.

Em outro exemplo, afirma que a fiscalização não levou em consideração a saída de 1 unidade através da NF-e 36171 do dia 19/01/2021, a saída de 1 unidade através da NF-e nº. 36174, do dia 19/01/2021, na ABA 6707910, consta a movimentação da empresa, onde apresenta a saída de 66 produtos.

Como se vê, no que se refere à grande maioria dos itens auditados pela Autuante, as quantidades consideradas no levantamento fiscal, não refletem a realidade das operações realizadas pelo Impugnante. Ou seja, a metodologia e o procedimento de análise foram conduzidos de maneira imprecisa, ao ponto de as inconsistências quanto às quantidades de entradas, saídas e estoque final, fazerem surgir, erroneamente, um amplo número de omissões inexistentes.

Por sua vez, quanto ao segundo equívoco apontado, esclarece que, no mercado varejista que explora, é comum a aquisição de vários produtos que serão oferecidos para o consumidor final na forma de *KIT*.

Para melhor ilustrar essa situação, utiliza como exemplo um computador composto por CPU, mouse, teclado e monitor. Diz que adquire cada um desses itens de forma separada, ou seja, a entrada é realizada através do código de cada item (*código filho*), entretanto, referidos itens são reunidos para formar um *KIT* e a sua venda/saída é realizada através de um código só (*código pai*) ou ainda, em outros casos, a entrada já é realizada através do código do *KIT* (*código pai*), entretanto, a venda/saída é realizada através do código de cada produto (*código filho*).

Observa na planilha que anexa, por exemplo, o aparelho de ar condicionado (*Ar Cond Britânia 12000 Frio Branco 220v*), que consta no estoque inicial e final segundo o “*código pai*” 6745295. Já a movimentação das mercadorias se deu pelos seus itens, *códigos filhos* nº 6745288 e 6745264.

Com relação a esses produtos, observa que a Autoridade Fiscal concluiu que os produtos individuais – códigos 6745288 e 6745264 – apresentaram, após o levantamento quantitativo de estoque, 1 omissão de entrada cada. Todavia, aponta que o Fiscal se esqueceu de analisar as entradas registradas sob o *código pai* (*Ar Cond Britânia 12000 Frio Branco 220V – Código nº 6745295*). Isto é, a Autoridade Fiscal, apenas analisou cada item individualmente, esquecendo, porém, de verificar as entradas registradas pelo *código pai*. Sucede que, caso a autoridade fiscal tivesse verificado o *código pai* 6745295, teria concluído que a entrada “faltante” de cada item, refere-se justamente, à entrada registrada pelo Impugnante através do *código pai*.

Em outros termos, o que explica as referidas inconsistências, é o fato de a Fiscal não ter considerado que a *entrada* dos referidos itens – códigos 6745288 e 6745264 – deu-se através do código do KIT (6745295), contudo a *saída* foi contabilizada através dos códigos de cada produto (6745288 e 6745264).

Assevera que o mesmo equívoco ocorreu, no que concerne aos itens de código 4666073, 4666080, 4666097, 5308149, 5629220, 5629237, 5629244, 5730186, 5730193, 5730209, 5730216, 5850532, 5850501, 5850525, 5973095, 5986828, 6298128, 6298135, 6298142, 3741191, 3741207, 3741221, 4533061, 4533078, 4533085, 4533092, 4533108, 4533115, 5013180, 5132171, 5132188, 5365975, 5439058, 5816248, 5816255, 5850662, 5922697, 5922758, 5973095, 5973101, 5973224, 5986828, 5986682, 5986699, 6617363, 6617585, 6617592, 6617608, 6621919, 6621926, 6621933, 6621957, 6621971, 6621988, 6737573, 6745233, 6745196, 6745226, 6745295, 6810504, 6810511, 6810528, 6858964, 6858971, 6858988, 6858995, 6859008, 6859015, 6905118, 6905040 e 6905064.

Como se vê, diz que o referido equívoco ocorreu com mais de 70 códigos de produtos distintos, conforme se pode observar filtrando a coluna “A” da planilha anexa aos autos (Doc. 2), pela cor amarela, encontrando-se, assim, a discriminação de todos os produtos que tiveram suas saídas realizadas através de KIT, ou seja, através de código diverso do utilizado na sua entrada, entretanto, assim não foram considerados pela autoridade fiscal.

Ressalta ainda, mais um equívoco constante no levantamento fiscal: nota que algumas diferenças nas quantidades das mercadorias em estoque dizem respeito ao fato de que a Fiscal considerou em duplicidade as notas fiscais referentes às operações de venda casadas com a entrega para presente, nas quais são emitidas 2 (duas) notas fiscais, (NF-e venda + NF-e presente) para a mesma operação de saída.

Para melhor elucidação, dá exemplo do produto de código 6494926 (*Smartphone LG K61 128 gb Branco Nacional*). Neste caso, houve a emissão de nota fiscal de venda nº 44862, a qual é correlata à nota fiscal de presente nº 44863. Esta, trata-se de nota fiscal sem valor, visto que apenas é destinada ao endereço de entrega (*destinatário do produto*), pois o comprador, quando da realização da compra, fez a opção de presentear – e, nesses casos, o endereço de cobrança e o endereço de entrega são diversos.

Dessa forma, em que pese serem emitidas duas notas fiscais (uma de venda e outra de presente), ambas se referem a apenas uma operação de venda, existindo somente uma única saída de mercadoria – e, por conseguinte, a ocorrência de um fato gerador de ICMS. Nesse sentido, aponta trecho da planilha, exemplificando:

- 2482378 Grade Cama Super Luxo 1107/N07 Tubline Rosa - a fiscalização levou em consideração 1 saída através da NF-e 44776 (29210647960950088703550010000447761033512665), onde trata-se de *nota de presente*, referente a NF-e de venda nº. 44775.

- 2482453 Grade Cama Super Luxo 1107/V br Tubline Branco - a fiscalização levou em consideração 1 saída através da NF-e 42804 (29210547960950088703550010000428041040791039), onde trata-se de *nota de presente*, referente a NF-e de venda nº. 42803.

O mesmo equívoco se deu, em específico, com os produtos de código 2482378, 2482453, 4261292, 5503889, 5938094, 6182359, 6309497, 6334901, 6334918, 6412425, 6437053, 6494926, 6531980, 6536138, 6584764, 6604448, 6663322 e 6716981. É dizer, as inconsistências ora evidenciadas, são oriundas do fato, de que a Auditora considerou em duplicidade as notas fiscais referentes às operações de *venda casadas com a entrega para presente*, nas quais são emitidas 2 (duas) notas fiscais (NF-e venda + NF-e presente) para a mesma operação de saída, conforme demonstrado na planilha que anexa, filtrando-se a coluna “A” pela cor azul (Doc. 2).

Ademais, para além das inconsistências ditas, constatou que as diferenças nas quantidades das mercadorias em estoque, referente às entradas – em específico, os produtos de código 5753444, 5842537 e 6495022 – são oriundas da Auditora ter desconsiderado as *entradas por devolução* de vendas. Visualiza-se que, no relatório da Autuante, especificamente quando aponta as operações

de entradas, não contabiliza algumas entradas ocorridas em decorrência de *devolução* de produtos anteriormente adquiridos por seus clientes.

Cita exemplo de três produtos listados (códigos 5753444, 5842537 e 6495022), o levantamento analítico apresentou diferença de estoque de uma unidade cada. Entretanto, essa diferença só existiu na análise da Fiscalização, justamente porque foram desconsideradas as NF's de *devolução/entrada* (nº 33848, 33227 e 34815, respectivamente). Na planilha (Doc. 2) anexada com a Impugnação, é possível observar o cotejo do código de mercadoria com respectivo nº da nota de *devolução* e chave de acesso, filtrando-se a coluna “A” pela cor verde. Cita exemplos:

- 573444 *Batedeira Mondial B29 400w 4 Velocidades Vermelho* – a fiscalização não levou em consideração a entrada de 01 unidade através da NF-e de *devolução* n. 33848 (29201247960950088703550010000338481060941864), do dia 14/01/2021;
- 5842537 *Mala V- Line C/ 41 um. p/ Perf/ Aparafusar Azul Na Ma* - a Fiscalização não levou em consideração a entrada de 01 unidade através da NF-e de devolução nº. 33227 (29201247960950088703550010000332271010595005), do dia 14/01/2021;

Frisa que em um sistema tributário como o brasileiro, no qual há rígida atribuição constitucional de competências para tributar, a presunção legal de ocorrência de fato gerador é sempre norma de caráter excepcionalíssimo, cuja justificativa única é criar sistemas que possibilitem maior eficiência na arrecadação. Assim, deve o Fisco, na realização de levantamento fiscal, utilizar todos os meios para se aferir a movimentação tributável do período, do contrário, ele não chegará a um resultado crível, e certo, que oriente a atividade do lançamento.

Diante de todo o exposto, diz ser indiscutível que a Autuante se reportou de forma insegura quanto ao levantamento em questão, não merecendo, por esse motivo, a autuação prosperar.

Assevera que as informações constantes no levantamento fiscal estão manifestamente equivocadas, cumprindo ao Julgador manter a coerência com a jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual e de outros colegiados administrativos, que se posicionam pela nulidade do auto de infração lastreado em levantamento fiscal defeituoso. Aponta o Acórdão JJF nº 0142-02/22 (CRF/PB / Acórdão nº 153/2008; Recurso nº 019/2008).

Portanto, conclui que o Auto de Infração originário do processo administrativo em questão, carece da necessária liquidez e certeza exigidas ao lançamento tributário, pelo que se requer a decretação de sua nulidade.

Por fim, observa que os motivos que justificam a decretação da nulidade do Auto de Infração servem igualmente a demonstrar a sua improcedência. É o caso típico, em que a preliminar se confunde com a matéria de mérito. Realmente, não há muito o que se discutir, pois, uma vez que as operações realizadas pela empresa compreendidas na conduta narrada pelo fisco restam acobertadas pela respectiva documentação fiscal, é evidente que a acusação é descabida, de sorte que, caso não seja declarado nulo, o respectivo lançamento tributário há de ser julgado improcedente.

Ademais, diz que por excesso de zelo, na remota hipótese de o Julgador considerar que não existem elementos suficientes para demonstrar a total nulidade ou mesmo a completa improcedência da infração, impõe-se determinar que os autos sejam baixados em diligência, a fim de que sejam produzidas todas as provas/elementos capazes de constatar a existência do direito ora sustentado.

IV - Ausência de Proporcionalidade e Razoabilidade – Exigência de Multa de Ofício com Nítido Caráter Confiscatório

Sustenta que o excesso na constituição do crédito tributário consubstanciado no presente Auto de Infração é o evidente caráter confiscatório das multas de ofício aplicadas.

Conforme se observa, o Auto de Infração exige, para dois dos casos, multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto supostamente devido, nos termos do artigo 42, inciso III da Lei

7.014/96, e multa correspondente a 60% (sessenta por cento) nos termos do artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96, – nada mais absurdo!

Aduz que o Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal (“STF”) tem reiteradamente entendido pela aplicação do princípio da vedação ao confisco também para o caso das multas em matéria tributária, inclusive em Ação Direta de Inconstitucionalidade. Cita que o que o STF iniciou o julgamento do Tema nº 816 de Repercussão Geral (Recurso Extraordinário nº 882.461), no qual o Tribunal propôs a fixação da tese de que as multas moratórias cobradas pela Fazenda Pública – tal como aquela cobrada no Auto de Infração em epígrafe – devem observar o limite máximo de 20% do valor do débito.

Mercê de todo o exposto, a Magazine Luiza S/A, se habilita a requerer, que seja conhecida e acolhida a defesa, a fim de que:

- a) seja reconhecida a nulidade do impugnado Auto de Infração, seja (i) em razão da deficiência na fundamentação legal, seja (ii) diante dos graves equívocos no levantamento fiscal, isto é: as inexatidões provocadas pela desconsideração das movimentações de ajuste de estoque praticadas; existência de divergência entre as movimentações informadas pela autoridade fiscal e as realmente movimentadas pelo Impugnante; a desconsideração de vendas realizadas através de KIT; e as inexatidões provocadas pela consideração em duplicidade das notas fiscais e a desconsideração das operações de devolução;
- b) caso não atendido o pedido anterior, seja reconhecida a improcedência do impugnado Auto de Infração pelos mesmos motivos expostos acima;
- c) a título subsidiário, caso seja mantido o Auto de Infração em referência, requer a redução do valor da multa exigida de 100% e 60% para 20%, considerando os excessos na constituição do crédito tributário.

A Autuante presta informação fiscal fl. 111/117. Aponta que o contribuinte apresentou defesa ao auto de infração, combatendo as quatro infrações. Diz que foram analisados criteriosamente, os argumentos trazidos na peça defensiva e respondidos conforme abaixo.

Sobre a infração 01, diz que o Impugnante apresenta apenas argumentos de caráter jurídico, sem prova material que conteste o crédito lançado. Assim, nada a acrescentar aos autos.

Sobre as infrações 02, 03 e 04, afirma que o Autuado apresenta alguns argumentos para contestar as omissões que ensejam a cobrança do ICMS. Para demonstrar sua intenção, a defesa entrega uma planilha denominada Doc. 2 - *planilha - análise da empresa - infrações 2, 3 e 4 - Al 2794650004_24-l*, que é uma cópia do relatório intitulado *Lista Geral de Omissões*, anexo ao Auto de Infração, acrescida de colunas com valores de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final que ele chama de MAGALU. Ou seja, apresenta seu controle interno do que foi movimentado por cada mercadoria, para chegar ao estoque final lançado no Registro de Inventário.

Recorda que, o que define a existência ou não, de uma omissão de entrada ou de saída na auditoria de estoque, é exatamente a diferença entre o estoque final (EF) calculado pelo sistema de fiscalização SIAF, a partir do estoque inicial (EI), entradas e saídas, obtidos na EFD do contribuinte, e o estoque final informado nessa mesma EFD. É essa diferença que denuncia a ocorrência de movimentação de mercadorias não documentada. EF = EI + Entradas - Saídas

Aduz que a referida planilha contém, além das colunas MAGALU, uma coluna com as considerações que pretendem justificar a diferença encontrada entre os dois estoques finais supramencionados. São algumas situações que explicam, segundo o Autuado, porque as omissões apontadas não condizem com a realidade das operações da empresa. Diz que foram analisadas todas essas situações e respondidas, uma a uma, conforme abaixo.

1 - *Análise das Situações Apresentadas para o Estoque da Empresa. 1. Formação de Kits*

De acordo com o Autuado, diversas omissões levantadas no estoque da empresa, deve-se ao fato de que são mercadorias que não podem ser analisadas isoladamente, senão associadas a outras

que lhe são pares. Mercadorias que são movimentadas, adquiridas e vendidas, por um determinado código e inventariadas por outro criado a partir do resultado de sua junção, a exemplo dos *aparelhos de ar-condicionado*, dos *computadores* e dos *conjuntos de mesa e cadeiras*. Segue uma análise mais pormenorizada de cada um desses casos.

a) -> *Aparelhos de ar-condicionado*

Relativamente aos aparelhos de ar-condicionado, de fato, os itens relacionados na Impugnação devem ser analisados conjuntamente, embora contrariem a boa prática de uma correta escrituração fiscal. O fato é que, apesar do erro na forma de escrutar sua movimentação, visto que não foi adotado o procedimento de formação de *kit* pelos CFOPs específicos 1926 e 5926 (*Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação*) para que fossem operacionalizadas e inventariadas como um único item, as partes *EVAPORADORA* e *CONDENSADORA* representam conjuntamente a mercadoria *AR-CONDICIONADO* que não existe por si só. O item ar-condicionado é tão somente a junção das mercadorias evaporadora, ou unidade interna, e condensadora, unidade externa, que recebe código e descrição próprios em suas operações.

Destaca que, de forma confusa, a empresa acaba por criar três itens distintos (com códigos e descrições diferentes) e cujas operações são complementares: um entra, o outro sai ou é inventariado e vice-versa. Isso significa que, quando lançados na análise de estoque, ainda que "agrupados", jamais daria omissão zero. Cada um deles, sempre apresentará alguma omissão (de saída ou de entrada) se considerados isoladamente e, de igual modo, a equação do grupo também não fechará. Cita como exemplo os itens a seguir:

- 6745233 - *Ar Cond Britânia 9000 Frio Branco 220v*,
- 6745196 - *Evap Ar Cond Britânia 9000 Frio Branco 220v, E*
- 6745226 - *Cond Ar Cond Britânia 9000 Frio Branco 220v*

Explica o item de código 6745233, que é o próprio ar-condicionado, apresentou omissão no exercício de 2021 de *1 un de entrada*, representada no sistema pela expressão negativa -1. O item de código 6745196, a evaporadora, apresentou 1 un de *omissão de saída*, ou matematicamente +1. E o item de código 6745226, a condensadora, teve resultado de *1 un de omissão de saída*, também +1. Assim, quando agrupados para que sejam interpretados pelo SIAF como um único item, ele terá o resultado matemático de +1 (-1+1+1), ou 1 un de omissão de saída. A omissão não desaparece.

No caso específico do *Magazine Luiza*, algumas evaporadoras e condensadoras não chegaram a ser selecionadas para análise de estoque por terem sido classificadas internamente como Ativo imobilizado. Considerando que o roteiro de estoque deve ser feito apenas, com as mercadorias de revenda, a fiscalização já procede a seleção de itens para análise, a partir desse critério.

Entretanto, não adianta agora selecionar os itens originalmente não incluídos, pois, conforme exposto em parágrafo anterior, o agrupamento das partes pelo SIAF, não iria sanar o problema do produto *ar-condicionado*. A solução nesse caso foi a *completa exclusão* do cálculo do estoque de todos os itens que compõem o assim chamado "*kit*". Como, de fato, sua movimentação conjunta fecha com o inventário final informado, essa apresenta-se como a solução possível, sem prejuízo para o Estado.

b) -> *Computadores*

Aqui, temos duas situações a serem consideradas. Uma é aquela dos computadores portáteis, os *NOTEBOOKS*, e a outra é a situação dos computadores de mesa, ou *DESKTOPS*. Os *kits* envolvendo notebooks são compostos, além do próprio equipamento "*notebook*", obviamente, por acessórios de informática, chamados de periféricos, que não são partes ou componentes indispensáveis na montagem de um *notebook*. Os notebooks não dependem da acoplagem de acessórios como Teclados, Mouses ou Caixas de Som, para seu perfeito funcionamento.

Assim, aduz que não faz nenhum sentido que o item *notebook* seja vendido sob a forma de *kit* com outros produtos como teclados, mouses ou caixas de som, sem que, para isso, tenha sido feito o correto procedimento de *saída/entrada* interna para sua agregação ou disagregação. A legislação é clara ao criar códigos de operações fiscais específicos para essas situações, que são o *CFOP 5926* de saída e o *CFOP 1926* para as entradas. Desse modo, não há que se falar em análise conjunta, para fins de estoque das mercadorias, que compõem os *kits de notebooks*.

Diferentemente do que ocorre com os *notebooks*, analisa os *kits* envolvendo *desktops*.

Explica que para os *computadores de mesa* ou *desktops*, vale o raciocínio empregado nos *aparelhos de ar-condicionado*. Os itens que compõem o "kit" nesses casos, são, na verdade, as peças que compõem o computador e sem as quais, ele não existe como um todo. Um computador de mesa é composto de uma central de processamento de dados, normalmente chamada de *CPU*, um *monitor de vídeo*, um *teclado* e, pode-se admitir também, um *mouse* e uma *caixa de som*. Sem essas partes, não há o produto pronto para ser utilizado.

Conclui que, os supostos *kits de computadores* de mesa são, na verdade, um conjunto de equipamentos necessários para a montagem do produto final "*desktop*". E, embora tenham sua movimentação escriturada erroneamente, assim como decidiu sobre os "*kits*" de *ar-condicionado*, esses itens precisam ser considerados associadamente para análise de estoque.

Após exemplificar com ilustração matemática alguns produtos, conclui que, como no caso dos aparelhos de *ar-condicionado*, então, os *kits de computadores* de mesa serão excluídos do cálculo do estoque do MAGAZINE LUÍZA na presente auditoria.

c) -> *Conjuntos de mesa e cadeira, e antenas*

Explica que o mesmo entendimento vale para o item *CJ Mesa 4c Fortaleza Brigatto Marrom*, código 5816231. Trata-se de produto da junção de duas mercadorias denominadas *SN Cadeira C 641 Vinil Ca e Sn Mesa M 826 90x90 Briga*, cujos códigos 5816248 e 5816255, respectivamente.

Diz não ser possível considerar a equação de estoque do item "*conjunto de mesa*", sem compreender que é tão somente, um novo item contábil criado a partir da associação dos itens mesa e cadeiras. Assim, ainda que esses itens sejam considerados como um grupo, o resultado final da equação não elimina as omissões encontradas.

Acrescenta que de igual modo, funcionam os itens da *Antena Century*, códigos 3741191, 3741207 e 3741221. Conclui que todos esses itens serão excluídos da análise do estoque, visto que, seja separadamente ou agrupados pelo sistema, trazem um resultado que não condiz com a realidade fática das operações do estabelecimento.

2. *Notas Fiscais de Entrada de Devolução Não Consideradas*

As notas elencadas nesse argumento foram notas de emissão própria de *entrada (devolução)* do exercício de 2019, lançadas em janeiro/2020 e do exercício de 2020 lançadas em janeiro/2021.

Entende que documentos fiscais emitidos pelos contribuintes desobrigam a entrega do Registro C170 do SPED, que contém o detalhamento de itens, exatamente porque essa informação pode ser buscada diretamente no documento emitido, evitando-se assim duplicidade de informação em sua escrita.

Dessa forma, o roteiro do estoque busca diretamente, nas notas fiscais emitidas pela empresa as informações relativas a cada item e sua movimentação. A escrituração dessas notas não interfere nesse roteiro, apenas a escrituração das notas de entradas de terceiros.

Assim, as notas de emissão própria de *entradas/devoluções* com datas do exercício anterior ao exercício fiscalizado, não podem ser consideradas na análise do estoque, porque já foram no ano de sua emissão. Cita exemplos, como o item de código 2911939 *Cortador Cabelo Mondial Cr 1250 Preto 220v. Cortado:* a NF nº 34632, de 28/12/2020, reivindicada pelo Impugnante no exercício

de 2021, quando foi lançada, foi computada na análise de estoque do exercício de 2020, conforme se pode verificar em *print* de tela do sistema SIAF.

E finalmente, destaca que, o mais relevante de tudo nessa situação: as omissões de entradas (que seriam teoricamente zeradas com a importação dessas notas) não foram objeto de cobrança na presente infração, visto que foi cobrado apenas o ICMS das omissões de saídas, de maior valor monetário, conforme determina o art. 13, inciso I da Portaria 445/1998.

Afirma que as notas fiscais elencadas pelo contribuinte como notas não consideradas nas saídas de algumas mercadorias foram analisadas, uma a uma, e nenhuma delas contém a mercadoria citada, a exemplo do item de código 5615681 *CJ Mesa 4c Style Carraro Incolor Vidro* que não consta na NF de nº 36174, de 19/01/2021, e o item de código 4282198 *Kit Antena Paraboli Mono Shd7100 Century Preto Na*, que também não aparece na NF de nº 36171, de 19/01/2021, como afirmado pelo autuado.

Entretanto, diz que se verificou que são notas que movimentam as mercadorias com as quais esses produtos fazem o assim chamado *kit*, listados no tópico "*conjuntos de mesa e cadeiras e antenas*" acima tratado. Embora as saídas reclamadas não se confirmem nas referidas notas, nem pelo código, nem pela descrição, a reclamação foi resolvida através da questão da formação de *kits*. Itens excluídos da amostra para análise de estoque.

4. *Saídas Cujas Notas Fiscais o Contribuinte Não Identifica (supostamente, portanto, saídas a mais)*

O Autuado alega que em alguns casos, haveria uma saída a mais, computada pelo cálculo do estoque, mas que ele não consegue identificar qual seria. Frisa ser dever do contribuinte, analisar criteriosamente os dados apresentados no auto de infração, em todos os relatórios que o acompanham, e apresentar provas materiais em caso de discordância. Não há prova material para esse argumento.

5. *Notas Fiscais de Entrega de Presentes*

Aqui, aduz que de fato, há uma duplicitade de lançamento de algumas operações de venda, que se deu em virtude da utilização do CFOP genérico 5949 (*Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*) na nota de *entrega do presente* a uma terceira pessoa. Considerando-se que o contribuinte também o utiliza para ajuste de estoque, esse CFOP não pode ser excluído do cálculo. Há um código fiscal específico para as baixas de estoque, o 5927 (*Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*), e ele deve ser utilizado sempre que necessário, evitando-se assim, esse tipo de confusão.

Finalmente, sobre as notas fiscais que acompanharam as mercadorias ao seu destino final, o *ganhador do presente*, afirma que foram excluídas da análise de estoque de ambos os exercícios, 2020 e 2021, seguindo a relação extraída do sistema SIAF (anexas) a partir dos campos *Natureza da Operação* e *Informações Complementares*.

Conclui afirmando que foram acatados pela fiscalização, os seguintes argumentos relativos às infrações de estoque:

- > formação de *kits de ar-condicionado* - os respectivos itens foram excluídos.
- > formação de *kits de computadores de mesa* - igualmente excluídos.
- > formação de *kits de conjuntos de mesa e cadeiras*, bem como de *antenas* - todos os itens foram excluídos.
- > notas fiscais de *saídas para presentes* - as notas que acompanham a mercadoria ao destino final, sem destaque do imposto, foram todas excluídas do cálculo do estoque daquelas mercadorias.

Esclarece que feitos os ajustes necessários, as infrações 02, 03 e 04 do Auto de Infração em epígrafe foram modificadas, ficando com os seguintes valores monetários:

-> **Infração 02** - as omissões de saídas de 2020 foram reduzidas para R\$ 42.919,22; e as omissões de 2021 ficaram em R\$ 970,38, sendo agora de entradas.

-> **Infração 03** - montante total da infração reduzido para R\$ 5.400,78 + R\$ 710,81 = R\$ 6.111,59 -> --
-> **Infração 04** - montante total da infração reduzido para R\$ 582,23 + R\$ 76,28 = R\$ 658,51

Novos demonstrativos foram gerados pelo sistema SIAF, a partir das alterações feitas, e eles se encontram anexados a Informação Fiscal (inteiro teor em mídia digital).

Aduz ficar à inteira disposição dos Conselheiros para maiores esclarecimentos.

A Autuada se manifesta acerca da Informação Fiscal, fls. 152/165. Repete os fatos. Afirma que em que pese o respeito devotado ao trabalho fiscal, o Auto de Infração em espeque, além de improcedente, padece de uma série de inconsistências e nulidades, razão pela qual o Autuado apresentou Impugnação Fiscal.

Em razão das graves incorreções que permeiam a presente autuação, tendo em vista as justificativas e demonstrativos levados a exame na defesa administrativa, os membros deste CONSEF deliberaram, por força do princípio da verdade material, com acerto, pela conversão do processo em diligência à Inspetoria de Origem, a fim de que a Fiscal Autuante elucidasse a realidade dos fatos que perpassam as acusações em voga. Após a realização da diligência, a Auditora Fiscal apresentou, em linhas gerais, as conclusões retro mencionadas.

Diz que em que pese o acerto da autoridade Autuante em reformar parcialmente o Auto de Infração, em evidente deslize, manteve a exigência da integralidade da infração 01 e parte dos créditos tributários referentes às infrações 02, 03 e 04.

Diante disso, entende que a conclusão atinente à Informação Fiscal, notadamente quanto à manutenção da exigência de parcela remanescente do crédito tributário reclamado, não merece prosperar, motivo pelo qual apresenta a presente Manifestação à Informação Fiscal, comprovando que o valor remanescente de R\$ 66.689,35, também é indevido. Explica.

Ressalta que a Infração 01 se refere à falta de recolhimento de ICMS, por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, por meio da realização de “*operações de baixa de estoque de mercadorias tributadas, através do CFOP 5949*”, sem o destaque do imposto na nota e, portanto, sem o recolhimento do ICMS devido.

Acerca da citada imputação fiscal, registra que, originalmente, a infração 01 contemplava supostos débitos relativos aos seguintes períodos: janeiro, agosto, setembro e dezembro de 2020, janeiro a junho de 2021.

Na Informação Fiscal prestada, a Autoridade Autuante informou que após a análise realizada com base nas informações prestadas pelo Contribuinte, que a empresa autuada não apresentou prova material para contestar o crédito lançado, de modo que, por ter suscitado apenas argumentos jurídicos, não havia nada a acrescentar aos autos.

Ocorre que, ao deixar de fazer qualquer ponderação, distanciando-se da realidade fática que permeia as operações desenvolvidas pelo Contribuinte, a Fiscal Autuante acabou por desprezar a verdadeira natureza das atividades ora fiscalizadas pelo estado da Bahia e por violar o art. 127, § 6º, do RPAF do estado da Bahia.

Entende que, a Autuante possuía a obrigação de se manifestar sobre todos os argumentos de defesa do contribuinte, o que não foi cumprido. Aduz que a inexecução de tal ato, constitui afronta direta ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Aponta que em face da mesma acusação, a mesma fiscal Autuante se manifestou, no Auto de Infração nº 279465.0002/24-9, lavrado em face deste contribuinte, refutando todos os argumentos do administrado. Para além dos aspectos formais trazidos, quanto ao mérito, não houve circulação de mercadorias, isto é, não houve fato gerador para a cobrança de ICMS.

Reitera que as operações objeto de fiscalização se referem à mera regularização do estoque mediante a emissão de notas fiscais de ajuste de estoque. Portanto, em razão do comprovado ajuste de estoque por parte da empresa, a situação descrita no Auto de Infração foi incapaz de ocasionar repercussão tributária quanto ao recolhimento do imposto devido. Por esse motivo, impõe-se o cancelamento do lançamento do imposto e da penalidade de multa, mediante o reconhecimento da improcedência da autuação.

No tocante às infrações 02, 03 e 04, reconheceu a Autoridade Autuante que deveriam ser acatadas pela fiscalização os seguintes argumentos relativos às infrações de estoque:

- a) formação de *kits de ar-condicionado*, de modo que os respectivos itens foram excluídos do levantamento fiscal;
- b) formação de *kits de computadores de mesa*, de forma que os respectivos itens foram excluídos do levantamento fiscal;
- c) formação de *kits de conjuntos de mesa e cadeiras*, como de *antenas*, de modo que estes itens foram excluídos do levantamento fiscal;
- d) notas fiscais de *saídas para presentes* também foram excluídas do cálculo do estoque.

Assim, diante da consideração das razões suscitadas pelo contribuinte, reduziu-se o valor da exigência fiscal presente no auto de infração.

Ocorre que, em que pese a concordância parcial dos pontos aduzidos em sede de impugnação fiscal, observa que ainda há questões que devem ser observadas por este CONSEF. Primeiramente, é imprescindível delinejar que no relatório elaborado pela Fiscal Autuante, as quantidades indicadas a título de *estoque inicial, entradas, saídas e estoque final*, não condizem com as quantidades registradas pelo Manifestante.

Volta a citar o exemplo do item de código 2911939 (*Cortador Cabelo Mondial Cr 1250 Preto*), elencado na planilha anexa aos autos – doc. 2 da impugnação fiscal. Ou seja, o Agente Fiscal pôs em seu levantamento quantitativo de *estoque inicial* que não condiz com o apresentado no SPED do Manifestante, porquanto, no que se refere ao mencionado produto, desconsiderou a saída de 1 unidade, através da NF 34632.

Frisa que no que se refere à grande maioria dos itens auditados pela Autuante, as quantidades consideradas no levantamento fiscal não refletem a realidade das operações realizadas pelo Manifestante.

Por outra banda, reitera que além das inconsistências ditas, constatou que as diferenças nas quantidades das mercadorias em estoque, referente às entradas – em específico, os produtos de código 5753444, 5842537 e 6495022 – são oriundas do fato de que a Auditora desconsiderou as entradas por *devolução de vendas*. Repete argumentos de sua defesa inicial.

Aponta que na planilha (doc. 2) anexada à Impugnação, é possível observar o cotejo do código de mercadoria com respectivo nº da nota de devolução e chave de acesso, filtrando-se a coluna “A” pela cor verde. Volta a citar os produtos 573444 *Batedeira Mondial, 5842537 - Mala V-Line, Perf / Aparafusar* e 6495022 *Smartphnfone LG*.

Diante do exposto, e levando-se em conta a insegurança causada na autuação pelas diversas inconsistências na realização do levantamento fiscal, espera-se que seja determinada a nulidade do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, a *Magazine Luiza S/A* requer a rejeição do entendimento estabelecido pela Autuante no que tange às conclusões pela manutenção de parte dos créditos tributários correspondentes às infrações 01, 02, 03 e 04, haja vista que não foram considerados todos os argumentos suscitados pelo Contribuinte.

A Autuante volta a se manifestar, fls. 169/171. Aduz que o Contribuinte segue inconformado com o resultado da fiscalização, e com a revisão dos lançamentos apresentada em recente Informação

Fiscal (IF), e manifesta-se agora, trazendo os mesmos argumentos de mérito já minuciosamente analisados naquela ocasião.

Em relação à infração 01, chama a atenção dos Conselheiros, que ao contribuinte é dado o direito de proceder à *baixa de estoques* nos casos de *perda, roubo ou deterioração das mercadorias*, a fim de que seu estoque contábil esteja condizente com o estoque físico, e também para que esse prejuízo seja apropriado como despesa do próprio exercício.

Entretanto, essa operação está sujeita à observância do disposto no RICMS/BA, no seu artigo 312, que determina que, nesses casos, deve-se emitir nota fiscal de *saída* para fins de estorno do crédito do ICMS da aquisição, aproveitado na apuração da Conta Corrente Fiscal.

A propósito da utilização do CFOP 5949, como faz o contribuinte em sua escrita fiscal a título de “ajuste” de estoque, sustenta ser de conhecimento geral, que somente se utiliza CFOP genérico, como é o caso do 5949 (*Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*), quando não se encontra na tabela de códigos de operações fiscais um CFOP específico para a operação. E nas situações de *sinistro* como aquelas citadas na defesa do Contribuinte, tem-se o *CFOP específico 5927*, que é o lançamento efetuado a título de *baixa de estoque* decorrente de perda, roubo ou deterioração de mercadorias no estabelecimento.

Em resumo, afirma que sobre a infração 01, a Autuada discorre sobre o mesmo tema de *baixa de estoque* não ser circulação de mercadoria sem, contudo, explicar, por que não utiliza para a regularização de seu estoque o CFOP correto. Ou por que, mais importante ainda, usando o CFOP 5949, não faz o destaque do imposto na nota como determina a legislação.

Quanto às demais infrações, todas relacionadas a estoque, aponta que a Autuada insiste nos argumentos trazidos em sua peça defensiva. Repete quanto à questão de os quantitativos dos inventários inicial e final de seus estoques não serem aqueles utilizados pelo fisco.

Salienta que a fiscalização foi realizada sobre a escrita fiscal da *Magazine Luiza* transmitida pela empresa à Secretaria da Fazenda, mensalmente, ano após ano. E ainda que tenha havido retificações, como é permitido por lei, a auditoria sempre se baseia nos dados mais recentes e válidos juridicamente no repositório da SEFAZ. Frisa que a fiscalização não manipula os dados contábeis e/ou fiscais apresentados pelos contribuintes.

Acerca dos dados relativos as quantidades de mercadorias inventariadas a cada 31 de dezembro, informadas todo mês de fevereiro, no bloco H do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), reforça que não podem ser alterados a *posteriori*, não sem uma justificativa contundente, visto que são um retrato das operações e do controle de estoque das empresas naquele momento.

Finalmente, sobre as notas fiscais de *entradas e saídas* supostamente não consideradas pela “*Agente Fiscal*” nas operações comerciais do estabelecimento, elas foram detalhadamente analisadas – uma a uma – e explicadas nos itens 2, 3 e 4 da *Análise das Situações Apresentadas Para o Estoque da Empresa* na informação fiscal.

Assim, sem mais a acrescentar nesse instante, afirma está ciente da Manifestação do Contribuinte e coloca-se à inteira disposição desse Conselho para quaisquer esclarecimentos adicionais.

VOTO

O defendente alegou que o Auto de Infração deve ser anulado, visto que não contém qualquer indicação quanto às circunstâncias que motivaram a sua imposição. A Fiscalização se limitou a autuá-lo, sem mencionar qualquer fundamento para tanto. Disse que são nulos de pleno direito os autos de infração destituídos de clareza e precisão, necessários ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, de modo que a mera indicação de artigos genéricos do RICMS/BA não é suficiente para legitimar a integralidade do lançamento em espeque, na medida em que não foi indicada, como arrimo da presente acusação, qual a fundamentação legal das supostas infrações. Acrescentou que com a insegurança causada na autuação pelas diversas inconsistências na realização do levantamento fiscal, a nulidade do Auto de Infração é medida que se impõe.

Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais de todas as infrações registradas pela fiscalização foram devidamente atendidos e as irregularidades apuradas estão formalmente caracterizadas. O Autuado tomou ciência de que seria fiscalizado conforme Termo de Início fl. 06. Consta dos autos, além dos demonstrativos de todas as infrações, fls.15/51, o termo de entrega destes demonstrativos ao autuado, via DT-e, documento fls. 53/57.

Encontram-se claramente descritos no corpo do Auto de Infração, os fatos que motivaram o ato devidamente sustentado pelo levantamento fiscal com o respectivo enquadramento legal.

Conforme preconiza o art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Por outro lado, o § 1º, do art. 18 do mencionado RPAF/99, estabelece que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se lhe, no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias, para sobre eles se manifestar, querendo. Assim, a própria Autuante regularizou as inconsistências apontadas, com base nos argumentos e elementos trazidos ao processo pelo deficiente.

Dessa forma, foi oportunizado ao deficiente o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio ao seu direito constitucional. Ademais, pelo teor de sua defesa, constata-se que entendeu com clareza do que foi acusado, citando inclusive documentos fiscais constantes do levantamento para rebater a irregularidade apurada.

Nessa esteira, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão sobre a lide. Portanto, não vislumbro necessidade de diligência a ser realizada para apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos a respeito da lide. Assim, indefiro o pedido de diligência/perícia feito pelo deficiente, com fulcro no art. 147, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, a **infração 01** acusa o autuado de falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$ 16.029,65, operações de baixa de estoques de mercadorias tributadas, através do CFOP 5949, sem o destaque do imposto nas notas, portanto sem o recolhimento do imposto devido.

O deficiente alegou tratar-se de notas fiscais emitidas em razão de perda, deterioração e extravio de mercadorias. Disse que tais operações se referem à mera regularização do estoque mediante a emissão de notas fiscais de ajuste de estoque, incapaz de ocasionar repercussão tributária quanto ao recolhimento do imposto devido.

A Autuante esclareceu que ao contribuinte é dado o direito de proceder à *baixa de estoques* nos casos de *perda, roubo ou deterioração das mercadorias*, a fim de que seu estoque contábil esteja condizente com o estoque físico, e também para que esse prejuízo seja apropriado como despesa do próprio exercício. Entretanto, essa operação está sujeita à observância do disposto na legislação de regência, que determina que, nesses casos, deve-se emitir nota fiscal de *saída* para fins de estorno do crédito do ICMS utilizado quando da aquisição, aproveitado na apuração da Conta Corrente Fiscal.

Examinando os elementos a respeito desta infração, verifico que, conforme constatou a Autuante, o defensor emitui nota fiscal com a utilização do CFOP 5949 (*Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*). A título de “ajuste” de estoque, quando nas situações de sinistro, tem-se o *CFOP específico 5927*, que é o lançamento a título de *baixa de estoque* decorrente de perda, roubo ou deterioração de mercadorias no estabelecimento.

Sobre a matéria, assim determina o art. 312 do RICMS/12, *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.

Da leitura do retomencionado dispositivo, dúvidas não há, que a metodologia adotada pelo defensor para ajustar seu estoque, viola a legislação que rege a matéria e sua mera alegação de que tal procedimento é incapaz de ocasionar repercussão tributária, quanto ao recolhimento do imposto devido, contraria o princípio da não cumulatividade e não é suficiente como elemento comprobatório para ilidir ou modificar a acusação fiscal. Assim, a infração 01 é procedente.

Infração 02 – 004.005.002 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a omissão 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.

Infração 03 – 004.005.008 – falta de recolhimento do imposto, 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Infração 04 – 004.005.009 – 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, devido a omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado.

Estas infrações foram impugnadas conjuntamente e assim serão apreciadas neste voto.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do 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. (Art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: Estoque Inicial + Compras do Período – Vendas realizadas no Período = Estoque Final. Os estoques (Iniciais e Finais) estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano.

Observo sobre a **infração 02**, que a imputação desta irregularidade, nos termos do art. 13, I da Portaria 445/98, na constatação de omissão tanto de saídas, como de entradas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques, deve ser cobrada as operações de maior expressão monetária, neste caso, as operações de saídas, relativo a operações efetuadas pelo

contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

No que tange às **infrações 03 e 04**, no levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art. 10 da referida Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, III, "g").

b) do imposto devido 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 previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96);

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se claramente que, 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.

Em sua impugnação, o defendant contestou o Auto de Infração, sob o argumento de que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de entradas omitidas, pois a esmagadora maioria das supostas omissões de entradas imputadas pela Fiscalização são decorrentes de "*equívocos*" cometidos pela própria Fiscalização Estadual. Frisou que as omissões apuradas decorrem dos seguintes fatos:

1. inexatidões provocadas pela desconsideração das movimentações de ajuste de estoque praticadas;
2. existência de divergência entre as movimentações informadas pela autoridade fiscal e as realmente movimentadas pelo Impugnante;
3. desconsideração de vendas realizadas através de KIT;
4. inexatidões provocadas pela consideração em duplicidade das notas fiscais referentes a entrega de presentes diretamente ao presenteado e a desconsideração das operações de devolução.

Em sede de informação fiscal, a Autuante reconheceu a ocorrência de alguns equívocos. Afirmou que após análise detalhada do levantamento fiscal, com base na planilha elaborada pela defesa, realizou um exaustivo trabalho de revisão no levantamento de estoque. Disse que a fiscalização teve como suporte a EFD do defendant, que registrou critérios diferentes quando das entradas, saídas e estoque final para algumas mercadorias.

Sobre as notas fiscais de *entradas e saídas* supostamente não consideradas no levantamento fiscal, afirmou que todas as operações comerciais do estabelecimento foram detalhadamente analisadas – uma a uma – e explicadas nos itens 2, 3 e 4 da *Análise das Situações Apresentadas Para o Estoque da Empresa* na informação fiscal.

Acerca dos dados relativamente as quantidades de mercadorias inventariadas a cada 31 de dezembro, informadas todo mês de fevereiro, no bloco H do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), não podem ser alterados a *posteriori* sem uma justificativa contundente, visto que são um retrato das operações e do controle de estoque das empresas no final de cada exercício.

A respeito das alegações sobre desconsideração de vendas realizadas através de KIT, inexatidões provocadas pela consideração em duplicidade das notas fiscais referentes a entrega de presentes diretamente ao presenteado e a desconsideração das operações de devolução declarou que após revisão todas estas operações foram excluídas do levantamento fiscal.

Afirmou que corrigidos os equívocos na fase de informação fiscal, com base nos dados apresentados na defesa, houve uma redução no valor do débito autuado, para as 03(três) infrações referentes ao levantamento quantitativo de estoques.

Ao tomar ciência dos ajustes realizados pela fiscalização, o defendente ainda se mostrou inconformado. Em seu entendimento, o Auto de Infração deveria ser integralmente cancelado, e repetiu os argumentos defensivos trazidos em sua defesa inicial.

Sobre estas alegações, observo que não podem prosperar. No presente caso, com base na contestação do próprio Autuado que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações, é que foram revistas as inconsistências apontadas, resultando nos ajustes que culminaram na redução do valor lançado originalmente.

Nesse cenário, apesar de o autuado ter sido cientificado da revisão fiscal realizada, e ter recebido cópia das novas planilhas e demonstrativos elaborados pela Autuante, com arquivos eletrônicos referentes à conclusão da revisão realizada, se manifestou apenas reiterando sua defesa inicial.

Observo que embora o Impugnante não tenha acatado expressamente os novos demonstrativos elaborados pela Autuante, não apontou objetivamente, novos elementos com o condão de ilidir integralmente as acusações fiscais.

Dessa forma, considerando que a conclusão da Autuante está em consenso com a Lei 7014/96 e o RICMS/2012, acato as conclusões da Autuante e as infrações 02, 03 e 04 são parcialmente procedentes nos termos dos demonstrativos ajustados, remanescendo o valor de R\$ 66.689,35, conforme configuração abaixo:

Infração 01	R\$ 16.029,65	Procedente
Infração 02	R\$ 43.889,60	Procedente em parte
Infração 03	R\$ 6.111,59	Procedente em parte
Infração 04	R\$ 658,51	Procedente em parte
Total	R\$ 66.689,35	

Sobre a aplicação da multa e respectivos consectários, saliento que estão em absoluta consonância com o previsto nos incisos III e II, alíneas “a” e “d” do artigo 42, da Lei nº 7.014/96. Quanto ao argumento relacionado à constitucionalidade da penalidade aplicada, este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, afastar ou reduzir multa por descumprimento de obrigação tributária, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279465.0004/24-1, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S/A** devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 66.689,35**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$ 50.001,19 e 60% sobre R\$ 16.688,16, previstas nos incisos III e II, alíneas “a” e “d” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR