

A. I. Nº - 147771.0003/10-1  
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
AUTUANTE - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET .- 09.05.2011

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

**ACORDÃO JJF Nº 0103-05/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração reconhecida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. **a)** OPERAÇÕES INTERNAS. **b)** OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Infrações reconhecidas. 3. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Infrações reconhecidas. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infrações não contestadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 13/12/2010, lança crédito tributário no total de R\$ 875.939,91, em razão do cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Foi acrescentado que houve entradas de mercadorias apuradas através de vias de Notas Fiscais (fls. 14 a 50 do PAF) retidas nos Postos fiscais e constantes do CFAMT. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fl. 13 do PAF). Sendo aplicada a multa de 10%, correspondente ao valor de R\$ 38.597,70.

INFRAÇÃO 2. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, com ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do imposto nas saídas de mercadorias tributadas por ECF. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fls. 51 a 55 do PAF). Sendo lançado o valor de R\$ 19.448,72 e aplicada multa de 60%.

INFRAÇÃO 3. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do imposto nas saídas de mercadorias tributadas por Transferências para outras Unidades da Federação com alíquota inferior a estabelecida na Legislação. Sendo lançado o

valor de R\$ 63.096,02 e aplicada multa de 60%. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fls. 56 a 68 do PAF).

INFRAÇÃO 4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Sendo lançado o valor de R\$ 21.654,81 e aplicada multa de 60%. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fls. 69 a 74 e 75 a 79 do PAF)

INFRAÇÃO 5. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Sendo lançado o valor de R\$ 184.193,32 e aplicada multa de 60%. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fls. 80 a 92 e 93 a 112 do PAF).

INFRAÇÃO 6. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Sendo lançado o valor de R\$ 538.087,65 e aplicada multa de 70%. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fls. 113 a 184 do PAF).

INFRAÇÃO 7. 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. Sendo lançado o valor de R\$ 7.712,63 e aplicada multa de 70%. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fls. 185 a 190 do PAF)

INFRAÇÃO 8. 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 terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Sendo lançado o valor de R\$ 3.149,06 e aplicada multa de 60%. Conforme Demonstrativo e CD-R anexos (fls. 185 a 190 do PAF).

O autuado apresenta defesa, às fls. 209 a 227, transcreve os termos das infrações, reconhece o equívoco cometido no tocante aos itens 1, 2, 3, 4, 5, 7 e 8, do Auto de Infração, informa que procedeu ao recolhimento do montante exigido.

No mérito, diz que o autuante não provou o fato imputado na Infração 6, entende que a mera presunção do autuante não basta para julgar definitiva a autuação, porque não ficou determinado claramente como apurou as supostas diferenças e como alcançou os valores, trazendo aos autos as provas necessárias para embasar a sua acusação.

Salienta que não consegue visualizar a sistemática utilizada pela fiscalização para apuração do “preço médio” de cada mercadoria. Diz que a fiscalização desconsiderou perdas, quebra e perecimento de mercadorias pertinente ao ramo de sua atividade de supermercado, não objetivou a busca da verdade material do processo. Transcreve lições de Alberto Xavier, de Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho, bem como trechos de doutrinas que tratam da verdade material da presunção, da legalidade e da garantia ao administrado do ato administrativo no processo. Reproduz, também, o art. 142 do CTN para dizer que na atividade de lançamento implica na verificação dos fatos em investigação aprofundada por parte da fiscalização.

Não admite o autuado a acusação de venda de mercadorias sem nota fiscal, com fundamento único e exclusivamente em “*levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias*,” porque o autuante não acostou aos autos documentos que comprovam a efetiva circulação das mercadorias.

Destaca algumas decisões de Tribunais Administrativos, relativamente a levantamentos fiscais realizados pela fiscalização, para defender a tese de que o trabalho fiscal realizado foi efetuado de maneira incompleta para justificar a acusação irrogada ao autuado, baseando-se, tão-somente, em mera presunção, o que, por si só, já enseja o cancelamento do Auto de Infração.

Esclarece que exerce o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância dos produtos alimentícios, com notória ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque, que, independentemente, da natureza das mercadorias revendidas, sempre há a possibilidade de extravio, quebra, furto, e no caso de alimentos, há grande probabilidade de perecimento, deterioração, decomposição, já em relação aos eletrônicos, provável é a quebra, em virtude do transporte e manuseio, fatos que, segundo o autuado ocasionam diferenças em seu estoque, cujos eventos foram desconsiderados pelo autuante.

Apresenta na defesa, tabelas de faturamento para demonstrar que a diferença apontada pela fiscalização comparada com seu faturamento de 2007, representa o percentual de 2,24%. Explica que as perdas e/ou quebras ocorridas no ano de 2007, no montante de 2,24% sobre o faturamento, são razoáveis e normais, ou seja, inerentes à sua atividade comercial.

Assinala que para não restarem dúvidas quanto à razoabilidade e normalidade de quebras e perdas em sua atividade, apresenta estudo de avaliação de perdas do varejo brasileiro realizado pela Associação Brasileira de Supermercados e pela Fundação Instituto de Administração, onde se destaca o percentual de perdas no varejo, desde o ano calendário 2003 até o ano calendário 2009.

Salienta que em 2007, a média nacional de perdas no varejo foi de 2,15%, pois o percentual de 2,24%, ocorrido em suas atividades está dentro da razoabilidade e da normalidade. Acrescenta que notícias publicadas na *Internet* também comprovam que a média nacional de perdas no varejo foi de 2,15% para o ano calendário de 2007.

Reproduz trechos de ementas deste CONSEF, para dizer que o referido colegiado, em casos idênticos de levantamento quantitativo de estoques, tem se manifestado como sendo indevida a exigência do ICMS relativa às “supostas” operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, quando demonstrado que as quebras e/ou perdas normais e usuais não foram consideradas pela fiscalização. Complementa, aduzindo que, também, comungam desse entendimento outros Tribunais Administrativos, transcrevendo trechos de suas decisões.

Reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2007, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS que transcreve, e que diante disso, a fiscalização deveria lançar apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$50,00, prevista no inciso XXII, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 7.753/00, da Bahia, com escopo também em julgamento deste CONSEF.

Finaliza, dizendo que, tendo em vista que a fiscalização não considerou em seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais à sua atividade, entende que o Auto de Infração deve ser cancelado nesse particular, caso contrário, sob pena de ofensa direta aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da impensoalidade, da moralidade, da publicidade, da razoabilidade, da finalidade, do interesse público, da eficiência e da motivação dos atos administrativos.

Conclui, pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 423 a 430, reproduz as alegações de defesa, aduz que todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à Sefaz que foram confrontados com os dados escriturados nos livros fiscais da empresa, estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pelo autuado, registrados na sua escrita fiscal, fornecidos à fiscalização.

Salienta que o autuado em nenhum momento contesta nas suas razões de defesa os valores apurados no levantamento fiscal que foi efetuado e que serviu de base para a lavratura do Auto de Infração. Diz que o autuado reconhece ter cometido as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 07 e 08, informando ter recolhido o montante exigido, cuja juntada de cópias das guias comprobatórias será providenciada nesses autos.

Em relação à Infração 06, consigna que, por meio do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, ficou demonstrado que o autuado durante o exercício de 2007, realizou operações de entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, considerando no levantamento fiscal o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária, que, no caso, a de saída. Destaca que não houve violação ao princípio da estrita legalidade, já que o imposto foi cobrado em razão da realização de operação de circulação de mercadoria, conforme previsto em lei, aduzindo que a metodologia empregada na realização do levantamento quantitativo de estoque é que seguiu dispositivos infrelegais.

Argumenta que as alegações do autuado que o autuante ao exigir o valor do ICMS, presumiu ter havido “*saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais*” porque em momento algum provou efetivamente tal fato, não podem prosperar, uma vez que o levantamento quantitativo de estoque está respaldado em demonstrativos que relacionam as entradas, as saídas, os estoques inicial e final e os preços médios de todas as mercadorias que foram incluídas no levantamento, em conformidade com a Portaria 455/98, transcreve os seus artigos 1º e 2º.

Assinala que quanto à alegação do autuado de que não conseguiu visualizar a sistemática utilizada pela fiscalização em sua auditoria de estoque para a apuração do preço médio de cada mercadoria, preço este utilizado como base de cálculo para cobrança do ICMS, também não pode prosperar, uma vez que o preço médio foi apurado conforme demonstrativos constantes dos arquivos entregues ao contribuinte, através CD-R mediante recibo fl 195 do PAF e anexado à fl.198, calculado conforme o RICMS/Ba, e a citada Portaria nº 455/98.

Lembra que o próprio autuado confirma textualmente nas suas razões de defesa a existência da diferença no levantamento de estoque, afirmando que foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à sua atividade, que exerce o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância dos produtos alimentícios.

Destaca que o autuado reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2007, descumprindo o RICMS/97.

Frisa que o levantamento de estoques por espécie de mercadorias não deixa qualquer dúvida quanto a existência de saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal exigida, caracterizando omissão de saída de mercadorias no exercício fiscalizado.

Salienta que não foram incluídos no levantamento de estoques os gêneros alimentícios comercializados pela autuada, para evitar distorções em função de embalagens, unidades, etc.

Esclarece que só foram lançados no Demonstrativo de Auditoria de Estoques – Omissão de Saídas 3.552 produtos o que representa aproximadamente 10% do total de produtos comercializado pela empresa. Isto posto, conclui-se que os números apresentados pela empresa não correspondem às suas afirmações, uma vez que o valor apurado no levantamento de estoques de R\$ 3.165.221,47 corresponde apenas aos itens constantes do levantamento (uma amostra).

Finaliza, dizendo não restarem mais dúvidas que o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias que serviu de base para esta infração (06) está totalmente revestido de respaldo legal, pois está de acordo com as normas que regem o RICMS/Ba., por isso, mantém integralmente os termos e os valores constantes da Infração 06 do Auto de Infração, com ICMS devido no valor de R\$ 538.087,65.

Conclui, pedindo que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Constam às fls. 436 e 438 relatórios SIGAT, com detalhamento de pagamento da parte reconhecida do PAF.

## VOTO

O Auto de Infração em lide foi lavrado para lançar crédito tributário sobre o cometimento de 8 infrações à legislação do ICMS, sendo que, na defesa o sujeito passivo reconheceu expressamente o cometimento das Infrações 1, 2, 3, 4, 5, 7 e 8, tendo inclusive realizado o pagamento dos seus valores, consoante relatório de pagamento – SIGAT, às fls.436 a 438 dos autos. Pelo que considero,

desde já subsistentes as referidas Infrações 1, 2, 3, 4, 5, 7 e 8, posto que a partir do momento em que houve o reconhecimento e o pagamento do crédito tributário, deixou de existir a controvérsia no processo relativamente às mencionadas imputações. Consolidou a sua defesa apenas em relação à Infração 6, que passo a examiná-la.

No que se refere à mencionada Infração 6, o contribuinte argumentou que o autuante não provou o fato imputado entendendo que a mera presunção do autuante não basta para julgar definitiva a autuação, porque não ficou determinado claramente como apurou as supostas diferenças e como alcançou os valores, trazendo aos autos as provas necessárias para embasar a sua acusação, tendo em vista que não consegue visualizar a sistemática utilizada pela fiscalização para apuração do “preço médio” de cada mercadoria.

Examinando as peças do processo, constatei que o lançamento de ofício se encontra revestido das formalidades legais, nele estando determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, tendo sido concedidas ao contribuinte todas as condições necessárias para que ele exercesse plenamente o contraditório e fizesse uso do seu direito de ampla defesa. O preço médio foi apurado a partir dos dados registrados nos arquivos magnéticos fornecidos à fiscalização pelo contribuinte, que devem espelhar com precisão os elementos consignados nos livros e nas notas fiscais do sujeito passivo, conforme demonstrativos às fl. 113 a 184 consignados com os demais elementos que fundamentaram a autuação nos arquivos entregues ao contribuinte através CD-R à fl. 195 do PAF e anexado à fl.198, calculado conforme o RICMS/Ba, sob a orientação do quanto disposto na Portaria nº 445/98.

Portanto, diante do exposto, não acolho a alegação defensiva relatada acima, posto que, consoante demonstrado, as diferenças apuradas, a base de cálculo, o preço médio e os valores contextualizados no Auto de Infração foram fundamentados em elementos de provas fornecidos pelo próprio contribuinte, no RICMS/Ba e na Portaria 455/98 que orienta o trabalho da fiscalização na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Saliento que não vislumbro nos autos qualquer ofensa direta aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da razoabilidade, da finalidade, do interesse público, da eficiência e da motivação dos atos administrativos, nem tampouco nele se constatam quaisquer dos motivos que pudessem conduzir à anulação do feito, elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Isto posto, não acolho o pedido de cancelamento ou de nulidade do Auto de Infração.

No mérito a imputação decorreu da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado – 2007.

Observo que o contribuinte não apresentou uma impugnação objetiva, no que se refere aos números apurados pela fiscalização, que representou os montantes consignados na infração que compõe o lançamento. A defesa baseou a sua insurgência na alegação de que a fiscalização desconsiderou perdas e/ou quebra de mercadorias em estoque, além da possibilidade de extravio, furto, perecimento, deterioração, decomposição de mercadorias. Para fundamentar sua alegação destacou que as perdas e/ou quebras ocorridas no ano de 2007, representa o percentual de 2,24% sobre o seu faturamento, trouxe também a informação, segundo o contribuinte, de estudo realizado pela Associação Brasileira de Supermercado e pela Fundação Instituto de Administração, informando que em 2007, a média nacional de perdas no varejo foi de 2,15%.

Com relação a esta lide, o sujeito passivo não trouxe aos autos elementos que indicassem de forma detalhada equívocos do autuante e incorreções do levantamento fiscal. Em que pese o esforço do contribuinte em comprovar as perdas no exercício de 2007, o percentual de média nacional de perdas no varejo informado na defesa, não é suficiente para elidir a acusação. O contribuinte não demonstrou cabalmente as quantidades e os valores de perdas e/ou quebras ocorridas no período fiscalizado, alegadas em sua peças de defesa.

Observo que a apuração dos valores das infrações contidas no Auto de Infração foi efetuada através de procedimento fiscal devidamente previsto na legislação tributária do Estado da Bahia,

mais precisamente no art. 936 do RICMS/97, bem como disciplinado pela Portaria nº 445/98, sendo que o levantamento quantitativo de estoques por espécies 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.

No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nos arquivos magnéticos fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas no Convênio ICMS 57/95 (SINTEGRA), que, necessariamente, devem refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

Portanto, fundando-se em documentação idônea, o lançamento tributário de ofício goza de presunção de certeza e, conforme prevê o art. 123 do RPAF/99, cabe ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação, no sentido de elidir a acusação fiscal, e essas provas não foram trazidas aos autos.

Desta forma, estando convencido quanto ao acerto da fiscalização no tocante à exigência tributária, contextualizada no item 06 do Auto de Infração deve ser mantida a imputação.

De outro lado, o contribuinte reconheceu na defesa que deixou de emitir documento fiscal no ano calendário de 2007 para regularização das perdas ocorridas no período levantado. Sendo que, pela falta de emissão de tal documento, com o fulcro do art. 42, inciso XXII do RICMS/97, pediu que fosse aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00, cujo pedido não pode ser acolhido, posto que o alvo da imputação, que restou comprovada subsistente decorreu de descumprimento de obrigação principal. Como nada foi apresentado para comprovar fato controverso com elemento probatório de que, necessariamente, disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, constituindo seus argumentos, mera negativa do cometimento da infração, o que à luz dos artigos 142 e 143 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/97 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **147771.0003/10-1**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$837.342,21**, acrescido das multas de 60% sobre R\$291.541,93 e 70% sobre R\$545.800,28, previstas no art. 42, incisos, II, alínea “a” e “d”, III e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$38.597,70**, prevista no inciso IX dos mencionados artigo e lei, com os acréscimos moratórios, na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2011.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA