

**A. I. Nº** - 147771.0002/17-2  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTE** - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 25/10/2017

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0191-03/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. b) MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. c) SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Infrações não impugnadas. 2 ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infrações reconhecidas. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-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. Infrações subsistentes. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Autuado não contestou. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/04/2017, refere-se à exigência de R\$2.189.065,60 de ICMS, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.03. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de abril a dezembro de 2012. Conforme demonstrativos de auditoria às fls. 12 a 16 e CD-R à fl. 126. Exigido o valor de R\$4.861,80, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 01.02.05. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de abril a dezembro de 2012. Conforme demonstrativos de auditoria às fls. 23 a 33 e CD-R à fl. 126. Exigido o valor de R\$60.212,70, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 01.05.03. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor a parte proporcional da redução, nos meses de abril a dezembro de 2012. Conforme demonstrativos de auditoria às fls. 47 a 55 e CD-R à fl. 126. Exigido o valor de R\$48.250,64, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 03.02.02. Recolhimento efetuado a menos de ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a dezembro de 2012. ICMS recolhido a menos por erro na aplicação da alíquota, nas saídas de mercadorias tributadas por ECF, conforme demonstrativos de auditoria às fls. 72 a 81 e CD-R à fl. 126. Exigido o valor de R\$245.924,63, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 03.02.02. Recolhimento efetuado a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a agosto de 2012. Conforme demonstrativos de auditoria às fls. 82 a 86 e CD-R à fl. 121. Exigido o valor de R\$3.494,24, acrescido da multa de 60%;

Infração 06 - 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, no exercício fechado de 2012. Exigido o valor de R\$914.735,47, acrescido da multa de 100%;

Infração 07 - 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2012. Exigido o valor de R\$125.112,46, acrescido da multa de 100%;

Infração 08 - 04.05.09. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício fechado de 2012. Exigido o valor de R\$64.630,37, acrescido da multa de 60%;

Infração 09 - 09.15.05. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de abril a dezembro de 2012. Exigido o valor de R\$721.843,29, em decorrência da multa de 60% sobre a parcela do imposto não pago tempestivamente.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 139 a 153, depois de comentar a tempestividade da defesa, apresenta suas razões de defesa a seguir resumidas.

Observa que as exigências consubstanciadas nas Infrações 06, 07 e 08 devem ser julgadas insubsistentes, razão pela qual se vale da presente impugnação, visando o cancelamento do crédito tributário exigido indevidamente.

Informa que está procedendo à extinção dos créditos tributários correlatos às Infrações 01, 02, 03, 04, 05 e 09, mediante pagamento, cujo comprovante de quitação apresentará oportunamente.

Destaca que as omissões de entrada e saídas foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de produto comercializado, cujo procedimento, regulamentado pela Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, exige um caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal, nesses termos:

*Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:  
I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;*

Revela que a portaria acima foi editada pela SEFAZ/BA com o intuito de orientar os procedimentos de fiscalização do quantitativo de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dispondo sobre o alcance dos procedimentos na realização dos levantamentos quantitativos.

Afirma que o levantamento fiscal executado não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício social fiscal, contendo vícios tanto no seu aspecto legal material, bem como formal. Prossegue assinalando que, sob o ponto de vista formal, em relação às Infrações 07 e 08, o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado que está sendo aqui discutido, de modo que não encontra qualquer respaldo legal na Portaria nº 445/98, sendo, portanto, nulo. Arremata frisando que em relação aos vícios de natureza material, o Autuante desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”.

Revela que a partir da aplicação da fórmula  $EI + Entradas - Saídas = Estoque\ Final$ , o fiscal efetuou supostas omissões de entradas/saídas, pois, sob a ótica do fiscal, as quantidades em Estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período, se demonstram superiores/inferiores às saídas e ao Estoque Final. Acrescenta que, além dos outros motivos já veiculados, o Autuante deixou de considerar integralmente os produtos registrados pela impugnante com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apontada pela Fiscalização.

Informa que utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição “Produtos Genéricos”, os quais são empregados nas hipóteses em que, no momento das saídas ou entradas, os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque.

Registra que o levantamento do fiscal, mais uma vez, não retrata a realidade do quantitativo/movimentação do estoque, pois não levou em consideração a saída de mercadorias sob código “produtos genéricos”.

Esclarece que, tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, o mesmo tipo (espécie) da mercadoria (gênero) é registrado no sistema da Impugnante com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto.

Pondera que, mesmo tendo códigos distintos em seu sistema, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no “código genérico”.

Esclarece que, caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico” e na saída seja utilizado o “código ordinário” (específico do produto), ou vice-versa, também será apontada a diferença de estoque ou até mesmo falta de registro de entradas ou de saídas, o que não se verifica de fato. Diz que se trata de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no sistema

Menciona que, na medida em que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, os cálculos e demonstrativos apresentados, evidentemente, restaram totalmente eivados de vício, já que a fiscalização presume entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registro, as quais, a bem da verdade,

podem ter sido operadas sob os aludidos “códigos genéricos”, e já com o destaque do tributo devido.

Diz ser imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

Ressalta que as infrações foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, alegando a fiscalização que houve a falta de recolhimento do imposto na condição de responsável tributário.

Revela que da análise destas infrações e das Infrações 06, 07 e 08, que todas versam sobre omissões de saída e entradas em exercício fechado, de modo que o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/98:

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, I, “a”, e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

Diz que se depreende da leitura do dispositivo supra, que o procedimento foi realizado/materializado procedendo a fiscalização a cobrança do imposto.

Ressalta que não foi levado em consideração pela Fiscalização o quanto previsto no art. 15 da Portaria nº 445/98, que assim dispõe:

*Art. 15. Tratando-se de levantamento quantitativo em exercício aberto detectando-se tanto omissão de entrada como omissão de saída de mercadoria:*

*I - deve ser cobrada:*

*a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhas de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), se as mercadorias correspondentes à omissão de entradas ainda estiverem fisicamente em estoque, observado o seguinte:*

*1 - a base de cálculo é o valor das mercadorias adquiridas, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, I, “b”);*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%); e...*

Afirma que nos termos da aludida portaria, verifica-se que o procedimento adotado no presente caso, só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos onde o exercício é fechado, como no presente.

Diz restar demonstrado o equívoco cometido no momento da autuação, já que a única infração que o Auto de Infração deveria ter é a Infração 08.

Sobre a matéria, transcreve alguns trechos do voto proferido, no julgamento abaixo do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, pela Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento. Relata que nessa mesma linha de raciocínio, constata-se outra decisão proferida pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia no Acórdão nº 0305-02/11, cujo teor reproduz.

Diz restar comprovada a improcedência das Infrações 06, 07 e 08, motivo pelo qual devem ser julgadas nulas, tendo em vista que foram lavradas sem qualquer embasamento legal previsto na Portaria nº 445/98, contrariando, especialmente, o quanto previsto nos seus art. 13, inciso I e 15, haja vista que não poderia o fiscal ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, em se tratando o caso de regime fechado.

Afirma que, outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da impugnante.

Diz ser cediço que nas atividades de varejo é notória a ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque, seja pelo extravio, quebra (Transporte de eletrodomésticos), furtos, perecimento (alimentos) etc., ensejando, portanto, a diferenças de estoque.

Destaca que a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte. Pondera ser o que se pode concluir, a *contrario sensu*, da leitura do inciso V, do art. 100, do RICMS/BA.

Ressalta que para elidir qualquer dúvida, conforme comprova a 13ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro anexo (Doc. 03), a atividade da impugnante está submetida a um percentual de perda natural que pode ser assim classificado, apresenta planilha à fl.150.

Observa que, em sentido contrário, a fiscalização desconsiderou essas quebras e/ou perdas razoáveis e normais, procedendo à lavratura do presente Auto de Infração, ao arrepio da razoabilidade prevista, expressamente, na Legislação Estadual Baiana, quando o assunto é “perdas normais”.

Pondera que, com o devido respeito, que o percentual de quebra trazido somente pode ser considerado pela Fiscalização, para fins de amortização da diferença de estoque apurada, caso reste documentalmente comprovado, por ser exigência descabida e impraticável, considerando-se a atividade exercida, na qual, em termos práticos, muitas vezes, não há como se formalizar/vislumbrar uma quebra ou perda de mercadoria, como, por exemplo, a prática de furtos de pequenos itens.

Revela que, em consonância com o exposto acima, já há precedentes deste CONSEF, em casos idênticos (levantamento quantitativo de estoque), no sentido de ser indevida a exigência do ICMS, quando demonstrada a existência de perdas normais e/ou quebras.

Diz ser mais um motivo para que o Auto de Infração seja cancelado, pois a fiscalização ignorou no seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais em sua atividade, em desrespeito aos Princípios que regem a Administração Pública (Legalidade, Razoabilidade, Moralidade e o Contraditório).

Observa que, quando constada omissões de saída de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque, verifica-se no RICMS/BA que a base de cálculo do ICMS é calculada através das regras que reproduz.

Requer seja procedida diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, a fim de expurgar do Auto de Infração as supostas mercadorias tidas como “omissas”, conforme argumentos veiculados na presente defesa, com reflexos diretos na base de cálculo, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Conclui pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 219 a 235. Depois de observar que o Impugnante reconheceu às Infrações 01, 02, 03, 04, 05 e 09 e procedera ao recolhimento da exigência fiscal apurada e resumir as razões de defesa articuladas na impugnação, alinha os argumentos que se segue.

Observa que o levantamento fiscal foi efetuado em conformidade com a legislação estadual, ou seja, a Portaria 445/98 e o RICMS-BA, considerando-se o estoque Inicial do Exercício (01/01/2012) quantidades entradas e as quantidades saídas durante o exercício e o estoque final do exercício (31/12/2012), ou seja, o levantamento quantitativo do estoque foi efetuado em Exercício Fechado.

Quanto as alegações da autuada da existência de alguns produtos cadastrados como “Produto Genérico” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo de Estoques por espécie de mercadorias, informa que se a Defendente utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a Legislação não permite tal procedimento, conforme estatui o art. 205 do, RICMS-BA/12.

Ressalta que devido a grande quantidade de documentos fiscais (Notas Fiscais e Cupons Fiscais) movimentados pela empresa no exercício, a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos EFD, conforme estabelece a Legislação, o que não foi cumprido pelo Autuado, apesar de intimada conforme Termo de Intimação fl. 11, não atendendo até a data da lavratura do presente Auto de Infração, infringindo assim a legislação tributária – §4º, do art. 247, do RICMS-BA/12.

Assevera que as alegações do Autuado com referência aos denominados produtos genéricos, não podem ser acolhidas, visto que é obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e, por consequência, os arquivos EFD de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar descontroles não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Lembra que, na hipótese de no momento da comercialização o operador não ter conhecimento do código do produto, a medida adequada é uma posterior retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Acrescenta que, as alegações do Autuado que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades, que apesar de códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não fazem sentido, pois se trata de produtos diferentes, com preços diferentes, que se no momento da comercialização o operador não tiver conhecimento do código do produto, esta incorreção certamente terá reflexos nos valores das operações, por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Informa que os Estados elaboraram as normas e é obrigatório o seu cumprimento pelos contribuintes, para através da escrituração fiscal e emissão de documentos fiscais por meios eletrônicos, desenvolverem sistemas automatizados de fiscalização, objetivando permitir ao Fisco efetuar Auditorias em grandes empresas, com uma gama de informações gigantesca, com milhares de documentos fiscais emitidos e milhares de produtos envolvidos nas operações das empresas. Assevera que para possibilitar a execução de um Roteiro de Auditoria de Estoques em uma empresa do porte do Autuada, de tradição, com rede de centenas de estabelecimentos, que atua no segmento varejista de Supermercado, operando com milhares de itens de mercadorias, é necessário um Sistema que processe informações de forma automatizada. Arremata destacando que para se processar informações de forma automatizada, necessário se faz padronizá-las, ou seja, eventuais falhas internas dos contribuintes não podem comprometer todo um sistema.

Destaca que o Autuado já teve vários autos de infração com esta mesma alegação cujos Julgadores não acataram, tais como: Acórdão JJF Nº 329-05/11, Acórdão JJF Nº 42-03/12, Acórdão JJF Nº 103-05/11, JJF Nº 67-01/13, JJF Nº 71-01/13, JJF Nº 0222-05/13, CJF Nº 0151-11/13, Acórdão CJF Nº 0149-12/16, Acórdão JJF Nº 0118-02/16 e JJF Nº 0113-03/17.

Esclarece que no Levantamento Quantitativo de Estoque por Espécie por Mercadorias, foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item constante do levantamento e entregues ao Autuado através dos demonstrativos constantes do Auto de Infração e do CD-R que foi anexado ao auto com cópia entregue também ao Impugnante, conforme recibo fls. 138 a 140.

Pondera que, se o Autuado afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como Produto Genérico, deveria ter adotado providencias no sentido de atender a Intimação do Fisco e efetuar a correção nos arquivos EFD enviados à SEFAZ. Ressalta que as alegações do Autuado nas suas

razões de defesa vêm, apenas, demonstrar que problemas operacionais do contribuinte não foram devidamente analisados e evitados pela empresa para o devido cumprimento à Legislação Estadual.

Enfatiza não restar dúvidas que o Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias que serviu de base para as Infrações 06, 07 e 08 está totalmente revestido de respaldo legal, pois está de acordo com as Normas que regem o RICMS/BA, ou seja, mantém integralmente os termos e os valores constantes das Infrações 06, 07 e 08 deste Auto de Infração, com ICMS devido nos valores de R\$914.735,47, R\$125.112,46 e R\$64.630,37, respectivamente.

Explica que na Infração 06 foi exigido o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias por ser o valor superior ao valor apurado de omissão de entradas, conforme determina o §1º, do art. 60, do RICMS/BA e do art. 13, da Portaria 445/98.

Esclarece que o ICMS exigido nas Infrações 07 e 08, refere-se a omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, em que a omissão de entrada ensejou a cobrança do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário - art. 10, inciso I, da Portaria 445/98 - Infração 07, e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo - art. 10, inciso I, alínea "b", da Portaria 445/98 - Infração 08.

Pondera que o Autuado cita nas suas razões de defesa alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração 274068.0014/13-0, contudo cabe salientar que este voto foi vencido, sendo proferido o Voto Vencedor pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a decisão da 3ª Junta de Julgamento.

Observa que para demonstrar a procedência do Auto de Infração cita alguns exemplos de Acórdãos de Julgamentos deste Conselho, sobre a matéria em discussão, de Autos de Infração lavrados contra o Impugnante que foram julgados procedentes: JJF Nº 0329-05/11, JJF Nº 0047-05/14, JJF Nº 0222-05/13 e JJF Nº 0118-02/16.

Assevera que sendo assim não podem ser acatadas as alegações do Autuado, uma vez que as Infrações 06, 07 e 08 estão respaldadas na Legislação Estadual, portanto, mantém integralmente os valores exigidos, ou seja, R\$914.735,47, R\$125.112,46 e R\$64.630,37, R\$82.947,50 e R\$28.391,22, respectivamente.

Quanto às alegações da Defesa acerca das perdas e quebras, observa neste item, que o próprio Autuado é que afirma ter infringido a legislação tributária e fundamenta totalmente a ação fiscal, ao confirmar e reconhecer a existência das diferenças apuradas no levantamento de estoques efetuados pela Fiscalização, apenas alegando tratar-se em parte de Perdas e Quebras das mercadorias.

Destaca que para a existência de perdas e quebras de mercadorias cabe a autuada adotar controles internos na sua organização e aplicar a Legislação estadual. Afirma 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. Explica que, se parte ou toda a diferença apurada no levantamento Quantitativo de estoque correspondesse a Perdas e Quebras nas mercadorias comercializadas no período fiscalizado, o Autuado simplesmente não teria considerado o que determina a legislação estadual, que ela própria cita nas suas razões de defesa, ou seja, o RICMS estabelece de forma clara e específica que a defendente deveria emitir as Notas Fiscais para estornar o crédito de ICMS e, por conseguinte, ajustar os seus estoques (CFOP 5927 - Lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração).

Assinala que deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, o Autuado recolheu o ICMS a menos no decorrer do exercício fiscalizado. Reproduz o teor dos artigos 312, inciso I a IV, e 87, inciso X, de RICMS-BA/12, para reafirmar que, tendo em vista com o expendido acima o Autuado teria deixado de cumprir a legislação tributária.

Salienta ainda, que mesmo se comprovando perdas normais, não existe previsão legal, para consideração das mesmas em diferença de Auditoria de Estoques na comercialização de mercadorias que é o objeto desta Infração.

Tendo em vista o exposto, assinala que mantém integralmente os termos das Infrações 06, 07 e 08 com ICMS devido nos valores de R\$914.735,47, R\$125.112,46 e R\$64.630,37, respectivamente.

No tocante ao pedido de diligência do Impugnante, afirma que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente. Destaca que descrição das infrações imputadas ao Autuado é clara e precisa, a tipificação legal das irregularidades apuradas está correta e o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que evidenciam todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos EFD e Notas Fiscais Eletrônicas do contribuinte. Assinala que todas as alegações das Razões de Defesa foram devidamente contestadas ou acatadas quando comprovadas. Arremata asseverando não poder prosperar a solicitação de Diligência fiscal, uma vez que os autos estão devidamente instruídos.

Arremata frisando que mantém todos os termos do Auto de Infração no valor de R\$2.189.065,60, pois está de acordo com as normas que regem o RICMS/BA, como ficou demonstrado, nem tampouco nele não constam quaisquer motivos que pudessem conduzir à anulação do feito, elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99. Considerando ainda que Autos de Infração com as mesmas infrações já foram julgados procedentes, citando, à título exemplificativo, diversos Acórdãos de julgados pelo CONSEF.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Constam às fls. 238 a 249, extratos do Sistema de Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT de pagamento de parte da exigência originalmente lançada de ofício e reconhecida pelo sujeito passivo

## VOTO

Consigno, inicialmente, que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos e com cópias entregue ao Autuado, fls. 127 a 134.

O Impugnante pugnou pela nulidade das Infrações 07 e 08, aduzindo que o levantamento fiscal não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício fiscal, contendo vícios tanto, no seu aspecto legal material, bem como no formal. Sob o aspecto formal, diz entender que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado que está sendo aqui discutido, de modo que não encontra qualquer respaldo legal na Portaria nº 445/98.

Convém salientar a Portaria nº 445, de 10/08/1998, disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias movimentadas, como a sua expressão monetária.

É fato que o roteiro de auditoria levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto deve levar em conta algumas particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.



Ocorrendo omissão de entradas no levantamento quantitativo em exercício aberto, havendo podem ocorrer duas situações distintas: a) mercadorias ainda encontradas fisicamente nos estoques; b) mercadorias não mais existentes em estoque.

Apurando-se omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, consoante prevê as alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 10, da Portaria 445/98, se a mercadorias ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação (mercadorias não mais existentes em estoque), deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Dessa forma, não acato a alegação defensiva de nulidade quanto às Infrações 07 e 08, haja vista que se referem a omissão de entrada o que ensejou a cobrança do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário - art. 10, inciso I, alínea “a”, da Portaria 445/98, e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo - art. 10, inciso I, alínea “b”, da Portaria 445/98.

Assim, fica patente o Auto de Infração está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal por Auditor Estranho ao Feito para que sejam reprocessados os documentos apresentados pelo Autuante, a fim de expurgar do levantamento as mercadorias tidas como “omissas”, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como, o Autuado não carrou aos autos comprovação alguma de suas alegações que justificasse a efetiva necessidade de diligência.

As Infrações 01, 02, 03, 04, 05, e 09, são procedentes, ante a inexistência de lide, uma vez que o sujeito passivo não impugnou a acusação fiscal atinente a estes itens da autuação, informando, inclusive, que o comprovante de quitação deverá ser apresentado oportunamente.

Em relação ao mérito das Infrações 06, 07 e 08, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, do mesmo modo em que foram impugnadas, ou seja, conjuntamente serão abordadas.

A infração 06 trata da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, no exercício fechado de 2012.

Infração 07 - cuida da Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2012.

Infração 08 - 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 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 no exercício fechado de 2012.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo

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

Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

No que diz respeito a alegação de existência de perdas e quebras de mercadorias entendo que cabe a autuada adotar controles internos necessários à aplicação da Legislação estadual que citaremos adiante.

É evidente que o RICMS estabelece de forma clara e específica que a defendente deveria emitir as Notas Fiscais para estornar o crédito de ICMS e, por conseguinte, ajustar os seus estoques (CFOP 5927 - Lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração).

Ao deixar de cumprir o que determina a legislação tributária, a autuada recolheu o ICMS a menos no decorrer do exercício fiscalizado. Tendo em vista o exposto acima a autuada teria deixado de cumprir a legislação tributária RICMS-BA/12, conforme segue:

*“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.*

*Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:*

*[...]*

*X - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais;”*

Acompanho o entendimento esposado pelo Autuante, no sentido de que sem o cumprimento da legislação de regência, ou seja, sem a emissão do documento fiscal para materializar a baixa do estoque nas circunstâncias aludidas, não há como considerá-las no levantamento quantitativo de estoques que é alicerçado na documentação fiscal e registros fiscais do contribuinte.

O Defendente também alegou que o Autuante desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”. Ou seja, deixou de considerar integralmente os produtos registrados pelo Impugnante com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apurada no levantamento fiscal.

Informou ainda que, tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, o mesmo tipo (espécie) da mercadoria (gênero) é registrado no seu sistema com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto. Portanto, ainda que tenham códigos distintos no seu sistema, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no “código genérico”. Caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico” e na saída seja utilizado o “código ordinário” (específico do produto), ou vice-versa, afirma que também será apontada a diferença de estoque ou até mesmo falta de registro de entradas ou de saídas, o que não se verifica de fato.

Observe que de acordo com o art. 205, do RICMS-BA/12, “o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço”, estando previsto que “no caso de alteração do

código, o contribuinte deverá anotar no RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço” - §2º deste mesmo artigo.

Neste caso, se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou o que a Legislação determina. Como o autuante informou que os elementos constitutivos do débito apurado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos referentes à EFD - Escrituração Fiscal Digital e Notas Fiscais Eletrônicas, cujos arquivos foram anexados ao Auto de Infração, através CD-R, fl. 126, o defendente precisaria adotar todas as providências no sentido de corrigir na EFD o erro alegado, criando as condições para que a fiscalização fosse realizada sem os mencionado equívocos de escrituração.

Na informação fiscal, o Autuante não acatou o argumento defensivo de que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades, afirmando que apesar de códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS, porque eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não fazem sentido, pois trata-se de produtos diferentes, com preços diferentes, e se no momento da comercialização o operador não tiver conhecimento do código do produto, esta incorreção certamente terá reflexos nos valores das operações, por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

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

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o autuado não providenciou a correção prévia na sua escrituração digital e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as alegações defensivas, uma vez que o Autuado não carrearou aos autos, nem se quer por amostragem, a comprovação inequívoca de suas ponderações.

Quanto aos demonstrativos de cálculo do preço médio, também questionados pelo defendente, foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. Constatado que a apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A, inciso II e 23-B da Lei 7.014/96.

Por fim, acompanho o posicionamento do autuante de que o autuado, nas suas razões de defesa, citou alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração 274068.0014/13-0, contudo, este voto foi vencido, sendo proferido o Voto Vencedor pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a decisão desta 3ª Junta de Julgamento através do Acórdão 0041-03/14, pela Procedência do Auto de Infração.

Assim, considerando que: *i*) consoante previsão o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas - Infração 06; *ii*) - tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário - Infração 07, conforme art. 10, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e *iii*) é também devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos na legislação, relativamente às mercadorias sujeitas

a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada na Infração 08, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Nestes termos, concluo pela subsistência dos itens 06, 07 e 08 da autuação.

No tocante à alegação de que na hipótese de o órgão julgador entender pela manutenção da autuação, o autuante aplicou, equivocadamente, a multa de 100% nas Infrações 06 e 07. Isso porque, conforme visto acima, a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada e de saída no mesmo exercício de 2012, cuja omissão de saídas superou a entrada, de modo que a multa prevista pela legislação no caso do procedimento adotado pela fiscalização é no percentual de 70%, conforme previsto no art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/98.

A multa para este tipo de infração é estabelecida no art. 42, inciso III, da Lei 7014/1996, e a redação do mencionado inciso foi alterada pela Lei 11.899 de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/2010, estabelecendo a multa das Infrações 06 e 07 deste Auto de Infração em 100%, conforme art. 42, inciso III, alínea “g”, da referida Lei, portanto, não prospera a alegação do Defendente.

Ante o expandido, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **1477714.0002/17-2**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.467.222,31**, acrescido das multas de 60% sobre R\$427.374,38, e de 100% sobre R\$1.039.847,93, previstas, respectivamente, no inciso VII, alíneas “a” e “b” e no inciso II, alíneas “a” e “d” e no inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor total de **R\$721.843,29**, prevista na alínea “d” do inciso II, do art. 42, “d” da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2017

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR