

A.I. Nº - 281424.0007/17-6  
AUTUADO - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
AUTUANTE - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08.10.2018

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

**ACÓRDÃO Nº 0141-05/18**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Autuada alegou que o Autuante não considerou: (i) a integração nos sistemas do grupo da empresa; (ii) a mudança de códigos de mercadorias, existentes em razão de erros cometidos na descrição de alguns produtos; e (iii) o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice relativo à devolução dos produtos em face da validade de prazo vencida, deterioração, contudo, não trouxe qualquer elemento probatório da sua alegação. Procede a afirmativa do Autuante de que em relação a alguns itens, a Autuada utilizou códigos diferentes para um mesmo produto, contudo, para estas situações realizou no levantamento agrupamentos, conforme consta nos relatórios que elaborou. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de diligência/perícia. Discussão sobre a suposta natureza confiscatória da multa lançada no Auto de Infração foge à competência das instâncias administrativas de julgamento. Decisão sobre pedido de redução da multa também se encontra fora da competência de julgamento, em primeira instância administrativa. A infração imputada não ensejou dúvida capaz de justificar a aplicação do Artigo 112 do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 26/12/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$67.542,59, apurado no período compreendido entre os meses de janeiro/2016 a dezembro/2016, com a seguinte imputação:

INFRAÇÃO 01 – 04.05.02 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 27/12/2017 e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 26/02/2018, peça processual que se encontra anexada ao PAF às fls. 85/133. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o

qual possui os devidos poderes, conforme instrumentos de procuração constantes nos autos às fls. 111/114.

Na peça impugnatória, argui preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, alegando “Incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”.

Nesse sentido, argumenta que, segundo previsão do art. 196 do CTN “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”.

Registra que, no caso, a legislação aplicável é o Decreto nº 7.629/99 que, em seu art. 28, § 1º, o qual transcreve, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente.

Consigna que, a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte, e que, discorre o parágrafo único do art. 196 do CTN, e art. 28 do Decreto nº 7.629/99, os quais também replica, que os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Afirma que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que o mesmo não apresentou à Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, a respectiva ordem de serviço, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização, se houve prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização, se houve designação do Autuante para promover a atividade fiscalizatória, e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Diz que, diante desse contexto, observa-se que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º, também do RPAF.

Enfatiza que a atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco se sujeitar, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (art. 142, parágrafo único, do CTN).

Aduz que, em não apresentando à Impugnante a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, o Autuante eximiu-se de comprovar que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal, e que, diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na ordem de serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Visando a respaldar suas alegações, colaciona uma série de decisões dos órgãos julgadores dos Estados de Pernambuco e Ceará.

Roga pela declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissão que afronta a legislação vigente e resulta em NULIDADE do procedimento fiscal.

Argui que, acaso ultrapassada a preliminar acima, é de evidenciar a improcedência da autuação, porque fundada em erros que impossibilitam o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte, passando a apresentar a seguinte argumentação quanto ao mérito.

Diz que, analisando as planilhas do analítico de estoque elaborado pelo Autuante e comparando-as com os documentos fiscais da Impugnante, observou-se que há grandes divergências de informações, gerando graves erros que esvaziam a própria liquidez e exigibilidade do crédito tributário pretendido, que isto pode ter acontecido em razão da metodologia adotada pelo Fiscal,

a qual parte da presunção de omissão de saídas/omissão de entradas, sem considerar a real movimentação de entradas e saídas de cada mercadoria autuada, e que tal metodologia empregada não permitiu a realização da correta rastreabilidade da movimentação de cada produto, desconsiderando a movimentação de vários produtos.

Explica que no período em questão, a Impugnante realizou uma grande integração nos sistemas do grupo de empresas do qual é pertencente (WAL MART BRASIL), que este fato foi informado ao Fiscal, mas não considerado em seus levantamentos, e que, em razão dessa integração de sistemas, onde o sistema da empresa BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. foi migrado para o sistema da empresa WAL MART, houve, consequentemente, a mudança de códigos de vários produtos.

Explica ainda que, em razão dessa integração de sistemas, vários dos produtos autuados não tiveram a rastreabilidade aferida pelo Fiscal, o qual, talvez pelo mesmo motivo, tenha ainda alcançado um quantitativo de saída em montante bem inferior àquele de fato constante na base de dados da Impugnante. Assim, visando a melhor esclarecer a questão, oferece alguns exemplos de produtos cujas saídas foram devidamente informadas nas declarações fiscais, mas desconsideradas pelo Fiscal, em razão da migração de códigos com a integração dos sistemas, a saber:

*“O produto SHORT FLORAL V17, foi indicado nos levantamentos do Autuante da seguinte forma:*

725 SHORT FLORAL V17															
1-500265574_1	5250448	09/12/2016	002	UN	98,000	1	UN	98,000	1	N.Ag.	98,000	1.574,40	0,00	1.574,40	18,40
Total													98,000		

*Perceba-se que o Autuante considera que o produto em questão foi cadastrado sob o código 500265574\_1. A Impugnante registrou todas as saídas do referido produto sob o mesmo código 500265574\_1, constando na sua base de dados as seguintes saídas como sendo relativas ao referido produto:*

DATA_EMISSAO	NÚMERO_NOTA	COD_PRODUTO	DESCRICAO	QUANTIDAD	NUM_AUTENTIC_NFE
14/10/2016	5151030	500265574_1	DT LQ MINUNO MACA500	72	29161097422620000150550700051510301761406150
07/12/2016	5250448	500265574_1	725 SHORT FLORAL V17	98	29161297422620000150550700052504481095095868

*O produto teve suas saídas devidamente registradas, mas em decorrência da migração de sistemas, a descrição do produto seguiu com erro de descrição no respectivo arquivo, o que pode ter levado o Fiscal a desconsiderar as operações de saída de alguns documentos fiscais.*

*Foi o caso da nota fiscal nº. 005.151.030, cuja descrição do produto no sistema consta como DT LQ MINUNO MACA500, mas na verdade, o documento fiscal comprova que se tratava do mesmo SHORT FLORAL V17 indicado pelo Autuante (doc.), conforme print colacionado às fls. 94).*

*(...)*

*O mesmo com o produto CMSTA MC, cuja omissão indicada pelo Fiscal nos seguintes termos:*

725 CMSTA MC CG08V16															
1-500435160_1	5287020	18/12/2016	021	UN	24,000	1	UN	24,000	1	N.Ag.	24,000	257,52	0,00	257,52	10,73
Total													24,000		

*Igualmente, o produto teve suas saídas devidamente registradas, mas em decorrência da migração de sistemas, a descrição do produto seguiu de forma errada no respectivo cadastro:*

DATA_EMISSAO	NUM_DOC	SERIE_DOC	COD_PRODUT	DESCRICAO	COD_CFO	QUANTIDA	NUM_AUTENTIC_NFE
23/11/2016	5224485	70	500435160_1	JAQ MOL 12A16	1152	48	29161197422620000150550700052244851903531497
25/11/2016	5228937	70	500435160_1	JAQ MOL 12A16	1152	24	29161197422620000150550700052289371582828910
15/12/2016	5287020	70	500435160_1	725 CMSTA MC CG08V16	1152	24	29161297422620000150550700052870201049371050
20/10/2016	5159010	70	500435160_1	JAQ MOL 12A16	1152	48	29161097422620000150550700051590101519216429

*Apesar de as notas fiscais nº. 5224485, 5228937, e 5159010, constarem no arquivo com descrição diversa, tratam, em verdade, de operações com o mesmo produto, conforme prints de tela abaixo:*” (vide prints colacionados às fls. 95/96).

*(...)*

*“Outro erro foi visualizado para o produto BIG CHAMYTO 720GR, cujas omissões consideradas pelo Fiscal sob o código 3333167 da seguinte forma:*

ESTADO DA BAHIA  
 SECRETARIA DA FAZENDA  
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL - CONSEF

BIG CHAMYTO 720GR														
1040730	03/01/2016	005	UNI	120,000	1	UNI	120,000	1	UNI	120,000	526,80	0,00	526,80	4,38
1042303	08/01/2016	008	UNI	140,000	1	UNI	140,000	1	UNI	140,000	614,80	0,00	614,80	4,38
1042727	08/01/2016	002	UNI	200,000	1	UNI	200,000	1	UNI	200,000	878,00	0,00	878,00	4,38
1045422	15/01/2016	002	UNI	100,000	1	UNI	100,000	1	UNI	100,000	439,00	0,00	439,00	4,38
1047510	21/01/2016	014	UNI	140,000	1	UNI	140,000	1	UNI	140,000	614,80	0,00	614,80	4,38
1050282	28/01/2016	004	UNI	100,000	1	UNI	100,000	1	UNI	100,000	469,00	0,00	469,00	4,69
1052698	04/02/2016	003	UNI	140,000	1	UNI	140,000	1	UNI	140,000	656,80	0,00	656,80	4,69
0048	10/02/2016	012	UN	1,000	1	UN	1,000	1	UNI	1,000	6,48	0,00	6,48	6,48
1058221	14/02/2016	009	UNI	40,000	1	UNI	40,000	1	UNI	40,000	187,60	0,00	187,60	4,69
1058221	14/02/2016	010	UNI	180,000	1	UNI	180,000	1	UNI	180,000	844,20	0,00	844,20	4,69
1058017	19/02/2016	006	UNI	280,000	1	UNI	280,000	1	UNI	280,000	1.219,40	0,00	1.219,40	4,69
1058928	23/02/2016	008	UNI	80,000	1	UNI	80,000	1	UNI	80,000	375,20	0,00	375,20	4,69
Total											1.501,00			

Para esse produto, em razão de erro na migração dos sistemas, o registro foi efetivado pela Impugnante com o código 500583920\_1:

DATA_EMISSAO	NUM_DOCFIS	COD_PRODUTO	DESCRICAO	QUANTIDADE	NUM_AUTENTIC_NFE
13/08/2016	99128	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	100	29180805300331001485550010000991281340736263
30/11/2016	103481	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	100	29181105300331001485550010001034811339897331
25/05/2016	95721	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	200	29180505300331001485550010000957211774478020
25/05/2016	95723	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	200	29180505300331001485550010000957231402698014
22/09/2016	100587	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	80	29180805300331001485550010001005871279194066
25/05/2016	95722	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	200	29180505300331001485550010000957221144951823
12/08/2016	99050	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	200	29180805300331001485550010000990501221333330
21/07/2016	98068	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	200	2918070530033100148555001000098068102170758
22/09/2016	100588	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	80	29180905300331001485550010001005881039260873
19/08/2016	99307	500583920_1	LFE TRADIC CHAMYTO	80	29180805300331001485550010000993071311808430

Ocorre que, o Fiscal não considera tal código e entende que a Impugnante incorreu em omissão.”.

Afirma a Impugnante que, tais erros são recorrentes em todo o levantamento analítico de estoque, sendo certo que não incorreu na omissão de saída indicada pelo Fiscal.

Ressalta que em se tratando de erro na geração dos arquivos, estar-se-ia diante de um descumprimento da obrigação de fazer, ou seja, trata-se de prestação positiva, e como tal, se enquadra na regra do §2º do art. 113 do CTN, que versa sobre obrigação acessória, e que, sendo assim, não se poderia exigir imposto, baseado numa suposta omissão de saída, quando o imposto foi devidamente recolhido e o que houve foi um erro de cadastro entre os códigos/descrição dos produtos. No máximo, caberia a aplicação de uma multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Para sustentar sua tese, transcreve julgado do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1583022/RS; Relator: HUMBERTO MARTINS; SEGUNDA TURMA; DJe 13/04/2016, no sentido de que o descumprimento de obrigação acessória legitima, tão somente, a imposição de multa.

Ressalta que, não é possível a lavratura do presente Auto para os fins de cobrança de imposto, lastreado em omissão de saída, relativamente a operações cujo imposto foi devidamente pago, mas que por erro na geração de arquivos, tiveram os códigos/descrição dos produtos cadastrados de forma incorreta, e que, possuindo a Impugnante todas as provas necessárias à exclusão da infração que lhe foi imputada, faltou ao ilustríssimo Auditor a cautela na persecução da verdade material dos fatos, tornando-se a exigência fiscal, assim, desprovida de validade.

Citando o art. 5º, II, c/c, art. 150, II da Carta Política de 1988, aduz que decorre justamente desse primado a observância do princípio da Verdade Material em todos os seus atos, devendo a autoridade julgadora buscar a realidade dos fatos exatamente como ocorrida, seja nos procedimentos fiscalizatórios, seja na apuração e lançamento dos seus créditos, e que, em razão desse Princípio, poderá o julgador determinar a realização de diligências e perícias fiscais, validando o seu livre convencimento de acordo com a situação fática efetivamente ocorrida.

Ainda quanto ao mérito do lançamento, a Autuada protesta pela improcedência da acusação em razão da desconsideração das “perdas normais” e das “quebras de estoque”, no levantamento fiscal.

Afirma que o Ilmo. Auditor Fiscal não considerou o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque etc., e que, tendo em vista o ramo específico da Impugnante, comércio varejista, é de conhecimento geral – senso comum – que há perdas, furtos, quebra e deterioração de mercadorias nesta atividade econômica.

Faz referência ao Relatório da ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados –, o qual aponta índice médio de quebra de estoque dentro da normalidade inerente à atividade econômica desenvolvida pela Autuada, em razão de perdas, quebras de mercadorias, deteriorações, produtos vencidos ou furtados dentro do estabelecimento, da ordem de 2,28%, e se perecíveis, de 4,3% sobre o valor total dos estoques.

Afirma que as perdas são inerentes à atividade varejista desenvolvida pela Impugnante, e não podem ser consideradas como omissão de saídas, como pretende qualificar o Autuante, e que, ao não computar o índice de perda normal, desconsiderando as “quebras” de estoque, a fiscalização está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador.

Cita, transcrevendo as respectivas ementas, decisões proferidas por este Conselho sobre a matéria, na 2ª Junta de Julgamento Fiscal (AI 147162.0035/01-3. 2a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO JJF N. 2112-02/01) e na Câmara Superior (AI 02766841/96. CÂMARA SUPERIOR. RESOLUÇÃO N. 1961/98), que, reconhecendo a necessidade da observância da chamada “quebra de estoque”, julgaram improcedentes as autuações correspondentes.

Nesse mesmo sentido, cita também, replicando-as, decisões exaradas pelos órgãos julgadores dos Estados do Ceará e Pernambuco, reconhecendo que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saídas.

Por fim, sobre esse tema, registra que, das decisões acima transcritas extrai-se quatro premissas: primeiro: no levantamento de estoque as perdas devem ser consideradas; segundo: ao Autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência; terceiro: sobre as perdas, não pode ser presumida a omissão de saídas, no máximo a exigência do estorno do crédito; e quarto: as perdas não são exclusividade da atividade comercial, ocorrendo também no transporte, na armazenagem, na exposição dos produtos ao cliente etc., e que, não se pode confundir omissão de saídas com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar a Impugnante de omissão de saídas. Entende que, também por todos esses motivos, resta sem amparo a acusação fiscal.

Requer a realização de perícia e/ou diligência, apesar de entender que a incerteza e iliquidex do auto de infração são evidentes e facilmente perceptíveis, apresentando os seguintes quesitos:

- I. Da análise da base de dados da Impugnante é possível extrair quantitativo de operações para os produtos autuados em quantitativo diverso daquele encontrado pelo Fiscal?*
- II. Em relação aos períodos autuados, houve de fato mudança de sistema, que ensejou mudança de códigos dos produtos, bem como erros no cadastro da descrição dos mesmos?*
- III. No levantamento analítico foi considerado o índice de perda aplicável ao setor empresarial da Impugnante?*

Sobre a multa aplicada, argui que a fixação da mesma no patamar de 100% do imposto, agrava ainda mais a situação da Impugnante, especialmente considerando que esta não incidiu na infração que lhe é imputada no presente Auto.

Argumenta que duas são as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco.

Aduz que, no atinente ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal natureza dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, a Impugnante obedeceu estritamente aos termos legais, não tendo incorrido em qualquer infração, e que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não podendo a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência, e que, portanto, inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

No que concerne à segunda questão (exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco), entende a Autuada, que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Sobre o tema, cita a doutrina (Ricardo Corrêa Dalla e sua obra “Multas Tributárias”) e também a jurisprudência da Corte Excelsa, ressaltando que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o STF consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, conforme: (i) ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237; (ii) RE 523471 AgR, Relator (a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209. Assinala que tal entendimento vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios, exemplificando com decisão proferida pelo TJRN (TJRN. AC 2007.000633-3. 2<sup>a</sup> C. Cível. Rel. Desembargador Rafael Godeiro. j. 02/12/2008).

Destaca que, pelo desenvolvimento dos argumentos apresentados, evidencia-se a certeza da Impugnante em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação, mas que, se alguma dúvida restar, solicita, de acordo com o art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

*In fine*, pede a Impugnante: (i) o reconhecimento e a declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal; (ii) em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida a patamar razoável (entre 20% e 30%) ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco; e (iii) que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Em Informação Fiscal de fls. 135/150, o Autuante mantém a acusação fiscal, mediante a argumentação que passo a registrar.

Sobre a alegação da Autuada de que houve "incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal", requerendo a nulidade do presente auto de infração, e que o "Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que não apresentou à Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, a respectiva ordem de serviço, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, fato que teria inviabilizado a constatação de que o Auditor fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado", afirma o Autuante que tais alegações não condizem com a realidade. Conforme se pode observar no documento de fl. 04, que a cientificação de início da ação fiscal foi efetivada

através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, sistema instituído pela Lei 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no Artigo 127 – D, o qual transcreve.

Aduz que, pode-se depreender da simples leitura do documento de fl. 04 que a cientificação foi emitida em 03/10/2017, com data de ciência por parte da Autuada em 19/10/2017, que este procedimento, conforme disposição legal, é considerada em caráter pessoal, para todos os efeitos legais, trazendo também as seguintes informações: (i) cientificação do início e do tipo de ação fiscal: Auditoria Fiscal-Contábil; (ii) o término da ação fiscal foi dentro do prazo de 90 dias (lavratura do auto de infração em 26/12/2017); (iii) período a ser fiscalizado: Exercício de 2016; (iv) nº da Ordem de serviço: 504722/17 (que é a mesma constante nos dados da lavratura do auto de infração); e (v) usuário responsável emitente, que é o autuante, e que, portanto, todas as informações questionadas pela Autuada constam do documento oficial de comunicação à Defendente, devendo ser plenamente afastado o requerimento de nulidade do presente auto de infração.

Sobre as alegações de mérito proferidas pela Autuada, em especial aquelas que dizem respeito a: (i) erros de concepção que acabaram por ensejar omissão de entradas/saídas; (ii) não consideração pelo Autuante da real movimentação de entradas e saídas de cada mercadoria; (iii) integração nos sistemas do grupo da empresa do qual é pertencente (WAL MART BRASIL), fato informado ao fiscal, mas não considerado em seus levantamentos; e (iv) não consideração pelo Autuante da mudança de códigos de mercadorias, existentes em razão de erros cometidos pela Autuada na descrição de alguns produtos, quando da integração dos sistemas, argui o Autuante que, preliminarmente, faz-se necessário salientar que a Autuada exerce suas atividades no ramo de supermercados, que neste ramo de negócios, e no caso específico da Impugnante, o cadastramento de mercadorias é realizado em diferentes etapas, que, por exemplo, as entradas, que ocorrem através de nota fiscal eletrônica, conferem determinados códigos e descrições aos itens, mas que, já as saídas, que ocorrem na sua maioria através de cupom fiscal e de nota fiscal de consumidor eletrônica conferem outros códigos e descrições aos mesmos itens.

Ressalta que não é anormal que um mesmo item seja cadastrado com diferentes códigos e descrições, ou até mesmo de forma incompleta, que a migração de sistemas citada pela Autuada em sua peça defensiva é tão somente mais um fato a ser observado no roteiro de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, que, a referida migração, era de pleno conhecimento do autuante.

Salienta que todos os fatos que levam um determinado item a ser cadastrado de diferentes formas, foram objeto de um criterioso estudo, item a item, para que todas as efetivas movimentações de entradas e saídas fossem plenamente consideradas, que para esses casos, quando um único item está especificado de diferentes formas, a Portaria nº 445/98, em especial no seu inciso III, do art. 3º, o qual transcreveu, determina que seja efetuado o agrupamento desse item, que se pode facilmente constatar que, para os itens em que a empresa utilizou códigos e descrições diferentes, foram realizados os agrupamentos constantes do Demonstrativo de páginas 07 a 09 "Omiss. saída apurada mediante levant. quant. de estoques - Lista de grupos de estoques" (demonstrativo completo no CD-R anexo à pág. 80) por se tratarem do mesmo produto, e que, não obstante o cuidadoso trabalho desenvolvido pelo autuante, a Autuada aduz na sua peça defensiva que há erros nos seus arquivos enviados à SEFAZ/BA, decorrentes da migração de sistemas que a empresa efetivou durante o exercício de 2016.

Esclarece que os arquivos aos quais se refere a Autuada são as Escriturações Fiscais Digitais - EFD's - dos meses do exercício fiscalizado que, segundo o ajuste SINIEF 02/2009, cláusula quarta (o qual replicou), deverá conter a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês, e que, a EFD representa a escrita fiscal-contábil oficial da empresa, e deve ser elaborada com zelo e exatidão.

Registra que, apesar de ser uma obrigação legal do contribuinte transmitir as suas EFD's de forma fidedigna aos fatos fiscais e contábeis ocorridos na empresa, diante do prévio conhecimento da

existência de possíveis erros nas EFD's do contribuinte, intimou pessoalmente a Autuada em 26/09/2017, a, no prazo de 30 dias, analisar e retificar as respectivas EFD's do exercício de 2016, conforme intimação de fl. 135, restando provado que antes de se iniciar a fiscalização, já era do conhecimento do autuante os possíveis erros existentes nas EFD's da Autuada. O prazo para que o Contribuinte analisasse e retificasse suas EFD's foi até 01/11/2017, ou seja, dentro do período da ação fiscal, sendo que a abertura do sistema para que esta pudesse transmitir suas EFD's retificadoras está comprovado pelo documento de fl. 136.

Informa que a Autuada procedeu à retificação das 12 EFD's do exercício de 2016 (arquivos retificados transmitidos em 26/10/2017), as quais foram utilizadas na fiscalização (vide DVD-R de fl. 80), que mesmo após a retificação dos arquivos, ao analisar as novas EFD's verificou possíveis inconsistências na EFD referente à 10/2016, e que, após envio de e-mail para a Autuada em 13/11/2017 (doc. de fl. 137), solicitando nova avaliação do arquivo e nova retificação, esta retificou novamente a EFD 10/2016, em 16/11/2017 (vide DVD-R fl. 80).

Realça que a fiscalização pautou-se por um zelo extremo na condução dos seus trabalhos, de forma a possibilitar a Autuada todos os meios possíveis para que esta pudesse cumprir suas obrigações, quais sejam as de entregar suas EFD's com dados corretos, exatos, que pudessem representar a escrita fiscal do estabelecimento fidedignamente.

No tocante à alegação contida na Defesa dando conta da existência de erros nos seus arquivos enviados à SEFAZ, e dos comparativos feitos pela Defendente em três itens (SHORT FLORAL V17, CMSTA MC e BIG CHAMYTO 720GR), demonstrando o que teria sido enviado através dos arquivos da EFD com descrições incorretas e do que realmente são, anexando cópias de DANFE's, assevera que existem grandes incongruências na Defesa em relação a esse aspecto, fato que, exemplificativamente, pode ser constatado, verificando-se o que foi escrito sobre o produto SHORT FLORAL, às fls. 94: "A Impugnante registrou todas as saídas do referido produto sob o mesmo código 500265574\_1, constando na sua base de dados as seguintes saídas como sendo relativas ao referido produto", à luz da NF'e nº 005.151.030, emitida em 14/10/2016, citada pela Autuada como sendo saídas do produto SHORT FLORAL V17, mas que por estar cadastrado no controle interno da Autuada como DT LIQ MINUNO MACA500 não teria sido considerado pelo autuante.

Diz que, ao se analisar a referida nota fiscal (fl. 133), constata-se que não se trata de uma nota fiscal de saída, conforme apregoado pela Defendente, mas sim de uma NF de entrada, sendo que a operação acobertada por esta NF é uma transferência do Centro Distribuidor da empresa, IE 040.721.448, para a Autuada, IE 022.887.463, portanto, operação de entrada em relação à Impugnante, que, o mesmo acontece para todos os outros DANFE's anexados pela Autuada fls. 130 a 132, e que, não foi anexado aos autos nenhum documento fiscal válido que pudesse comprovar o que foi alegado.

Reforça sua argumentação, afirmando que o DANFE de fl. 133, apenas identifica a entrada do produto SHORT FLORAL V17, e em nenhum aspecto comprova as alegações da Defendente, que ocorre a mesma situação para o produto CMSTA MC, onde os DANFES de fls. 130 a 132, referentes às NFe's nºs 5224485, 5228937 e 5159010, são documentos fiscais de entradas e também nada provam, que, relativamente ao produto BIG CHAMYTO 720GR nenhum documento fiscal válido foi anexado aos autos, e que, em relação aos quadros apresentados na Impugnação, estes fazem parte da base de dados que fica em poder exclusivo da Autuada, não podendo constituir prova, uma vez que não fazem parte da escrita fiscal da Impugnante.

Reafirma que, todos os dados que foram utilizados pela fiscalização como entradas e saídas de mercadorias, estoques inicial e final, códigos e descrições de produtos com seus respectivos valores e quantidades, etc., foram extraídos das EFD's retificadoras transmitidas, bem como, do banco de dados da SEFAZ que fornece todas as notas fiscais emitidas e recebidas pela Defendente.

Argui que a legislação (Ajuste SINIEF 02/2009) não permite indefinidas retificações de arquivos de EFD's, que estas são a escrita oficial do contribuinte, que depois de todos os procedimentos

executados, inclusive com retificação total das EFD's do exercício fiscalizado, por iniciativa do autuante, é inadmissível a Defesa ainda tentar descharacterizar a infração em comento, citando possíveis erros de arquivos.

Conclui essa temática, afirmando que os argumentos da Autuada nessa parte giram, unicamente, em torno desses erros de arquivos, e mesmo assim sem documentos fiscais que pudessem comprovar suas alegações, e que resta evidente que a Autuada não consegue elidir a presente infração.

No que se refere à argumentação apresentada pela Autuada em sua Peça Defensiva, às fls. 99, de que não foi levado em consideração o “índice de perdas normais do processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebra de estoques etc.”, o Autuante tece as considerações a seguir consignadas.

Diz que, realmente, é notório que os fatores citados como quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial, que se reveste, também, de evidente notoriedade que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estar amparados pela emissão de documentos fiscais, que possam se consubstanciar em força probatória dos citados fatos, e que a legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem. Cita os Arts. 83, IX e 312, IV, do RICMS/BA, os quais transcreveu.

Registra que, no caso dos eventos ali mencionados, deve a empresa emitir documento fiscal com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e, compulsoriamente, estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, sendo que, para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, do qual simplesmente a empresa não faz uso. Evidencia que existem outros eventos semelhantes que podem acontecer nas empresas que também caracterizam a perda da mercadoria, como é o caso das “quebras” citadas pela Autuada em sua defesa.

Salienta que a atividade da Autuada é a de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercado -, e que na elaboração do levantamento quantitativo do estoque de mercadorias foram retirados todos os produtos fabricados internamente pelo estabelecimento, bem como os seus insumos, e todas as mercadorias como frios, carnes, e os diversos produtos que foram adquiridos para se fabricar outros produtos, sendo que, somente fazem parte desse levantamento, mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização.

Acentua que, no caso da perda dessas mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização, a legislação do ICMS do Estado da Bahia não permite a manutenção do crédito lançado relativamente às suas respectivas entradas, que, portanto, deveria a Autuada, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927, conforme já explicitado, e que, torna-se evidente que o Contribuinte não cumpre a legislação neste específico caso, conforme comprovado pelo Demonstrativo de fl. 30 que traz todos os CFOP's utilizados pela Defendente em sua escrituração, percebendo-se, claramente, que, dentre os CFOP's de saídas utilizados pela empresa durante o exercício de 2016, não há lançamentos com o CFOP 5927, evidenciando que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração, alegados.

No tocante às decisões exaradas em julgamentos anexadas aos autos, declara o Autuante que não se está aqui defendendo a não observância das perdas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque, mas, sim, o fato de que para essas perdas serem levadas em consideração elas devem estar efetivamente comprovadas na escrituração e nos documentos oficiais da empresa para conferirem autenticidade ao que se está afirmado, o que não ocorre no

presente caso, e que, as citadas decisões tratam de produtos específicos de determinadas atividades que não se coadunam com a atividade da autuada, com exceção da carne (julgamento de fl. 101), produto este que foi efetivamente retirado do levantamento quantitativo de estoque, conforme já dito anteriormente.

Em relação às devoluções, esclarece que todas foram contempladas, já que as mesmas interferem na movimentação dos estoques, tanto que os CFOP's 5202, 5209, 5411 e 6202 podem ser claramente vistos no Demonstrativo de fl. 30, na parte de "CFOP'S considerados no levantamento", não devendo ser acolhidos os argumentos da Autuada concernentes a este tópico.

No que concerne à improcedência da infração, no que atine à multa fixada (100%), ou subsidiariamente, a sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%), o Autuante salienta que a referida multa está amparada pelo artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, e que não há previsão legal que autorize a não aplicação ou a redução pleiteada, falecendo competência à Autoridade Fiscal para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou constitucionalidade da mencionada lei. Assim, por haver norma legal em vigor e com eficácia plena não se pode atender a solicitação da Impugnante.

Quanto ao requerimento da Autuada pela aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte, caso haja dúvida na interpretação da norma, o Autuante entende que não há como prosperar a aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada à Autuada, nos termos do Artigo 112 do CTN.

Por fim, ante o exposto, e em virtude de que a empresa não trouxe elementos ao processo que pudessem elidir a presente acusação fiscal, o Autuante solicita que seja o presente PAF julgado PROCEDENTE em sua plenitude.

## VOTO

Inicialmente, no que concerne à arguição de nulidade do lançamento de ofício, observo pela leitura do documento de fl. 04, que a “**CIENTIFICAÇÃO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL**” foi emitida em 03/10/2017, que a Autuada tomou ciência da mesma em 19/10/2017, que o mencionado documento consigna informações sobre: (i) a científicação do início e do tipo de ação fiscal, qual seja Auditoria Fiscal-Contábil; (ii) o período a ser fiscalizado: Exercício de 2016; (iii) o nº da Ordem de serviço: 504722/17; e (iv) o usuário responsável emitente, que é o autuante; sendo que o término da ação fiscal ocorreu dentro do prazo de 90 dias, na medida em que a lavratura do auto de infração se deu em 26/12/2017; e que, portanto, todas as informações questionadas pela Autuada, constam do documento oficial de comunicação à Defendente.

Assim, não vislumbrando a ocorrência de qualquer das hipóteses de nulidade do lançamento, previstas no art. 18, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 6.297/99, não acolho a pretensão de nulidade defendida pelo Sujeito Passivo.

Quanto à revisão fiscal (diligência/perícia), constato que o autuado nada trouxe em termos valorativos ou quantitativos que pudesse suscitar a necessidade de realização do trabalho revisional pretendido, razão pela qual indefiro o pedido, com fulcro no art. 147, I, “a”, “b” II, “a” do RPAF/99.

No mérito, conforme detalhado no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão, o Auto de Infração em lide é composto de apenas uma infração, conforme a seguir:

**INFRAÇÃO 01 – 04.05.02 – *Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico exigido: R\$67.542,59. Multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei 7.014/96.***

No que tange às alegações defensivas que dizem respeito a: (i) erros de concepção que acabaram por ensejar omissão de entradas/saídas; (ii) não consideração pelo Autuante da real movimentação de entradas e saídas de cada mercadoria; (iii) integração nos sistemas do grupo da empresa do qual é pertencente (WAL MART BRASIL), fato informado ao fiscal, mas não considerado em seus levantamentos; e (iv) não consideração pelo Autuante da mudança de códigos de mercadorias, existentes em razão de erros cometidos pela Autuada na descrição de alguns produtos, quando da integração dos sistemas, constato que, da análise dos argumentos e documentos contidos na Peça Impugnatória e dos esclarecimentos exarados pelo Autuante na Informação Fiscal, considerando, especialmente que os DANFE's anexados às fls. 130 a 133, que contemplam os produtos SHORT FLORAL V17 e CMSTA MC, se referem a operações de entrada no estabelecimento autuado e não operações de saída como arguido na defesa, e que não há no PAF documento que comprove as alegações relativas ao produto BIG CHAMYTO 720GR, não há elementos de provas no presente processo capaz de respaldar as alegações da Defendente, acima apontadas, sendo relevante o registro feito pelo autuante, no sentido de que em relação a alguns itens, o Contribuinte utilizou códigos diferentes para um mesmo produto, contudo, para estas situações realizou no levantamento agrupamentos, conforme preconiza a Portaria 445/98.

Quanto às alegações de que o Autuante não considerou o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebra de estoques etc., verifico que a Autuada apenas alegou o fato, sem contudo, trazer qualquer elemento probatório da sua alegação. Ademais, não há no PAF documento fiscal emitido pela empresa, à luz dos Arts. 83, IX e 312, IV do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/ 2012, com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e de respaldar o estorno ou anulação do crédito fiscal correspondente. Ressalto que, para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”.

No tocante às decisões exaradas em julgamentos anexadas aos autos, concluo que as citadas decisões tratam de produtos específicos de determinadas atividades, tais como fumo e outros, que não se coadunam com a atividade da Autuada, com exceção da carne (julgamento de fls. 100/101), produto este que foi efetivamente retirado do levantamento quantitativo de estoque, conforme já dito anteriormente.

No que concerne às alegações defensivas relativas à suposta natureza confiscatória da multa lançada no Auto de Infração, no percentual de 100%, em se considerando que a mesma está prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, se trata de questão que foge à competência das instâncias administrativas de julgamento, nos termos do Art. 167 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), abaixo transcrito, somente cabível de apreciação por intermédio de ações próprias no âmbito do Poder Judiciário.

“(…)

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*(...)”*

Quanto ao pedido de redução da multa, compete dizer que, por força do Art. 176, III, “c” do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), também se encontra fora da competência de julgamento, em primeira instância administrativa, atribuída às Juntas de Julgamento Fiscal.

No que se refere ao requerimento da Autuada pela aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte, caso haja dúvida na interpretação da norma, entendo que não há como prosperar a

aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada à Autuada, nos termos do Artigo 112 do CTN.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0007/17-6**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$67.542,59**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de agosto de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA