

A. I. Nº - 147771.0003/18-7  
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
AUTUANTE - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRFA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/09/2019

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0146-04/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. Item reconhecido. **b)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Item reconhecido. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS DE DOAÇÃO E BONIFICAÇÃO. Constatado que doações e bonificações de bens são consideradas saídas comuns para fins de tributação do ICMS. Considerações de defesa não elidem este item da autuação. Infração subsistente. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS FISCAIS. Item reconhecido. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DE ENTRADAS EFTIVAS OMITIDAS. **b)** MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Os argumentos trazidos pelo autuado não elidem as infrações apuradas por levantamento quantitativo de estoque na forma da Portaria nº 445, de 10/08/1998, com base nos livros e documentos fiscais do contribuinte autuado. Itens subsistentes. 4. MULTA PERCENTUAL DE 60% APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. Item reconhecido. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/06/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$860.865,12, conforme os demonstrativos de fls. 11 a 118 dos autos, que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 119, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernente à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 – 01.02.03: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, conforme demonstrativo de fls. 11 a 13, notas fiscais (amostra) de fls. 14 a 20 e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado ICMS no valor de R\$17.016,92, com enquadramento no art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 310, inc. I, alínea “a”,

do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e multa tipificada no inc. VII, “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme demonstrativo de fls. 21 a 34, notas fiscais (amostra) de fls. 35 a 41 e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado ICMS no valor de R\$187.465,70, com enquadramento no art. 15, 16 e 16-A, da Lei nº 7.014/96, e multa tipificada no inc. II, “a”, do art. 42, do mesmo diploma legal.

INFRAÇÃO 3 – 03.02.05: Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme demonstrativo de fls. 42 a 54, notas fiscais de transferências com base de cálculo inferior ao último preço de entrada (amostra) de fls. 55 a 67 e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado ICMS no valor de R\$77.066,05, com enquadramento no art. 17 a 21; e art. 23, da Lei nº 7.014/96 (a depender da hipótese) e multa tipificada no inc. II, “a”, do art. 42, do mesmo diploma legal.

INFRAÇÃO 4 – 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 de falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, conforme demonstrativos de fls. 68 a 69; e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado ICMS no valor de R\$107.871,77, com enquadramento nos art. 2º, inc. I; e art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inciso I, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, mais multa de 100% tipificada no inc. III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 5 – 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, conforme demonstrativos de fls. 70 a 71 e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado ICMS no valor de R\$97.092,27, com enquadramento nos art. 6º, inc. IV; e art. 23, inciso I, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art. 10, inciso I, alínea “a”, da Portaria 445/98, mais multa de 100% tipificada no inc. III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 6 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, conforme demonstrativos de fls. 72 a 73 e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado ICMS no valor de R\$29.091,06, com enquadramento nos art. 6º, inc. IV; e art. 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art. 10, inciso I, alínea “b”, da Portaria 445/98, mais multa de 60% tipificada no inc. II, alínea “d”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 7 – 07.01.02: Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do Exterior, conforme demonstrativos de fls. 82 a 94, notas fiscais (amostra) de fls. 95 a 99 e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado ICMS no valor de R\$269.459,25, com enquadramento no art. 8º, inciso II, e § 3º; art. 23, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, mais multa de 60% tipificada no inc. II, alínea “d”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 8 – 07.15.05: 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 registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme demonstrativos de fls. 100 a 112, notas fiscais (amostra) de fls. 113 a 118 e CD-R de fl. 119, anexos ao PAF. Lançado multa no valor de R\$75.802,10, com enquadramento no art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, e multa tipificada no inc. II, alínea “d”, do art. 42, do mesmo diploma legal.

O autuado apresenta defesa administrativa às fls. 128 a 142, com documentos anexos acostados aos autos, acatando as infrações 1, 2, 3, 4, 7 e 8; e contestando integralmente as infrações 4, 5 e 6, pelas razões que passo a expor:

- **DAS INFRAÇÕES 04, 05 e 06 – OMISSÃO APURADA EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE**

Diz que 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, nos termos do art. 13 a seguir destacado:

*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;**

Pontua 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.

Diz, contudo, 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.

Sob o ponto de vista formal, em relação às infrações em comento, 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.

Em relação aos vícios de natureza material, diz que o i. Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”, conforme será demonstrado a seguir.

Destaca 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*”.

Consigna que, além dos outros motivos já veiculados acima, o fiscal deixou de considerar integralmente os produtos registrados pela impugnante com “*códigos genéricos*”, fato este que em parte, diz ter ensejado a diferença apontada pelo Fiscal.

Isso porque, diz utilizar 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.

Desta forma, aduz que o levantamento do fiscal, não retrata a realidade do quantitativo/movimentação do estoque, pois não levou em consideração a saída de mercadorias sob código “*produtos genéricos*”.

Diz que é importante esclarecer 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, diz tratar-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”.

Assim, diz 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. Trata-se de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no sistema.

Neste contesto, pontua 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/registo, as quais, a bem da verdade, podem ter sido operadas sob os aludidos “códigos genéricos”, e já com o destaque do tributo devido.

Desta forma, diz que é imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

Observa que, no presente caso, importante ressaltar 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.

Contudo, diz depreender da análise das infrações 04, 05 e 06, que todas versam sobre supostas omissões de saída e entradas em exercício fechado, de modo que o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98, que destaca:

*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;*

Aduz depreender da leitura do dispositivo acima, que o procedimento acima foi realizado/materializado procedendo a fiscalização a cobrança do imposto.

Todavia, diz que não foi levado em consideração pela Fiscalização o quanto previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/998, 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 desacompanhadas 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*

Assim, diz que, nos termos da legislação acima, 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.

Nessa esteira de raciocínio, diz que é importante transcrever alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, pela Ilustre Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento, que destaca. Ainda nessa linha de raciocínio, destaca outra decisão proferida pelo Eg. Conselho de Fazenda do Estado da Bahia no julgamento do Acórdão nº 0305-02/11.

Assim, consigna que resta comprovada a improcedência das infrações 04, 05 e 06, 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 artigos 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.

- *DAS QUEBRAS E/OU PERDAS*

Em segundo plano, diz que outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da impugnante, que passa a descrever.

Diz que é 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.

Nessa linha, aduz que a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “*normais*” nas atividades do contribuinte. É o que se pode concluir, a contrario sensu, da leitura do inciso V, do artigo 100, do RICMS/BA, que destaca.

Diz que para elidir qualquer dúvida, conforme aduz comprovar a “*13ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro*” anexo (Doc. 03), a atividade da impugnante está submetida a um percentual de perda natural que diz poder ser enquadrado nos mesmo percentual divulgado destacado no corpo da defesa à fl. 139 dos autos.

Contudo, diz 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*”.

Pontua que há precedentes deste Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, 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. Sem tampouco citar o acordão do julgamento, destaca parte da ementa do voto proferido à fl. 140 dos autos.

Portanto, diz que é 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 na atividade da Impugnante, em desrespeito aos Princípios que regem a Administração Pública (Legalidade, Razoabilidade, Moralidade e o Contradictório).

- *DILIGÊNCIA FISCAL*

Diz 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 de algumas regras, que destaca.

Neste sentido, nos termos do disposto nos arts. 123, § 3º e 145 do RPAF, 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.

- *DO PEDIDO*

Por todo o exposto, requer provimento à presente impugnação para julgar improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo.

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

O agente Fiscal Autuante em sua informação fiscal às fls. 190/208, após descrever resumidamente as infrações e apresentar os termos da defesa, assim posiciona:

- **DOS FUNDAMENTOS**

Diz que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente. Observa que a descrição das infrações imputadas à autuada é clara e precisa. Diz, também, que 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.

Complementa dizendo que todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos referentes à EFD (Escrituração Fiscal Digital) e NF-e (Notas Fiscais Eletrônicas), cujos arquivos foram anexados ao Auto de Infração, através CD-R à fl. 119 do PAF.

- **ASPECTOS PRELIMINARES**

Destaca que a defendant reconhece a procedência das infrações 01, 02, 03, 07 e 08 do auto de infração em epígrafe e informa que procederá ao pagamento de referidos débitos. Assim, na presente impugnação será tão somente contestada as cobranças atinentes aos itens 04, 05 e 06 do Auto de Infração, em tela.

- **DAS INFRAÇÕES 04, 05 e 06 - OMISSÃO APURADA EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE.**

A autuada alega sob o aspecto formal, em relação às infrações 04, 05 e 06, 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 445/98, sendo, portanto, nulo.

Após descrever todos os argumentos da defesa, diz 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 (01/01/2013) quantidades de entradas e as quantidades saídas durante o exercício e o estoque final do exercício (31/12/2013), ou seja o levantamento quantitativo do estoque foi efetuado em Exercício Fechado. Não houve presunção de omissão de entradas e saídas, a diferença que gerou a omissão de saída e omissão de entrada é resultante das quantidades constantes nos documentos emitidos e registrados na escrita Fiscal pela Autuada.

Quanto às alegações da autuada que sob o aspecto formal, em relação às infrações 04, 05 e 06, que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, não têm fundamento, uma vez que o levantamento refere-se a exercício fechado e está de acordo com o previsto na Portaria 445/98 art. 10, “a” e “b”.

Quanto às alegações da autuada da existência de alguns produtos cadastrados como “*Produto Genérico*” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias, tem a informar que se a defendant utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a Legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 205 RICMS/12, *in verbis*:

*Art. 205. O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.*

*§ 1º E vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço.*

*§ 2º 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.*

Diz que o Guia Prático EFD-ICMS/IPI (fls. 211 e 212) estabelece no Registro 0200 as regras para o contribuinte proceder com relação à identificação das mercadorias. 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 (Escrituração Fiscal Digital).

Quanto às alegações da autuada 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 nas competências de arrecadação e fiscalização.

Diz 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.

Destaca que as alegações da autuada 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.

Observa que os Estados elaboraram as normas e é obrigatório o seu cumprimento pelos contribuintes, para através da escrituração fiscal e emissão de documentos fiscais através de 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.

Para possibilitar a execução de um Roteiro de Auditoria de Estoques em uma empresa do porte da 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. Para se processar informações de forma automatizada, necessário se faz padroniza-las, ou seja, eventuais falhas internas dos contribuintes não podem comprometer todo um sistema.

Após apresentar várias outras considerações sobre o desenvolvimento do roteiro de fiscalização desenvolvido, diz 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 à autuada através dos demonstrativos constantes do Auto de Infração e do CD-R que foi anexado ao auto com cópia entregue também a autuada conforme recibo anexado ao PAF (fls. 155 a 157).

Neste sentido, diz que, se a autuada afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como “*Produto Genérico*”, ela deveria ter apresentado as provas das suas alegações relacionando os documentos fiscais de cada item que não foram considerados no Levantamento Fiscal e adotadas as providências para efetuar as correções para atender a Intimação da Fiscalização conforme fl. 10 do PAF.

Destaca que as alegações da autuada, 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.

- DAS PERDAS E QUEBRAS E/OU PERDAS

Neste item, diz que a própria autuada 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.

Para a existência de perdas e quebras de mercadorias cabe a autuada adotar controles internos na sua organização e aplicar a Legislação estadual que citaremos adiante.

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

Observa que, se parte ou toda a diferença apurada no “*Levantamento Quantitativo de Estoque*” corresponesse a “*Perdas e Quebras*” nas mercadorias comercializadas no período fiscalizado, a autuada 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 defendant 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*).

Neste contexto, diz que deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, a autuada recolheu o ICMS a menor no decorrer do exercício fiscalizado. Tendo em vista o exposto acima a autuada teria deixado de cumprir a legislação tributária (RICMS/Decreto nº 13.780/12), 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:*

- I. - *for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*
- II. - *for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração;*
- III. *ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*
- IV. - *vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*
- V. - *vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.* (Grifos acrescidos)

Das Hipóteses em que Devem Ser Emitidos os Documentos Fiscais:

*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;*

Diz que cabe salientar ainda, que mesmo 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.

Observa que a Defendente cita nas suas razões de defesa uma decisão deste Egrégio Conselho, contudo o fato inerente à decisão citada não tem relação com a atividade da Impugnante por não se tratar de comercialização de mercadorias.

Tendo em vista o exposto acima, diz manter integralmente os termos das infrações 04, 05 e 06, com ICMS devido nos valores de R\$107.871,77, R\$97.092,27 e R\$29.091,06, respectivamente.

• **DILIGENCIA FISCAL**

Diz que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente. Neste aspecto aduz que a descrição das infrações imputadas à autuada, 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, em que foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos EFD e Notas Fiscais Eletrônicas do próprio contribuinte.

Registra que todas as alegações das Razões de Defesa da Impugnante foram devidamente contestadas ou acatadas quando comprovadas. Portanto, diz que não pode prosperar a solicitação de diligencia fiscal, uma vez que os autos estão devidamente instruídos.

• CONCLUSÃO

Sendo assim, diz que mantém todos os termos do Auto de Infração no valor de R\$860.865,12, pois diz que está de acordo com as normas que regem o ICMS/BA, como ficou demonstrado, nem tampouco nele não constam quaisquer motivos que pudesse conduzir à anulação do feito, elencados nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Assim sendo, diz que é seu entendimento que a autuação está de acordo com as normas que regem o ICMS/BA. Destaca no corpo da Informação Fiscal à fl. 208 do presente PAF números de Autos de Infração, com as mesmas infrações, objeto da presente defesa, que diz terem sido julgados procedentes.

À fls. 216/222 dos autos, o sujeito passivo volta aos autos, em sede de manifestação à Informação Fiscal de fl. 190/208, onde repete todos os termos da defesa, sem tampouco trazer qualquer fato novo aos autos.

À fls. 225/226, o autuante, também volta aos autos, em que mantém todas as suas considerações apresentadas em sede de Informação Fiscal às fls. 190/208, dos autos.

Às fls. 233/263 consta processo de pagamento integral das infrações 1, 3, 7 e 8; e parcial da infração 2, com Certificado de Crédito.

**VOTO**

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais, no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, o qual exerceu o contribuinte seu direito de defesa com plenitude, em dois momentos do PAF, seja em sede de defesa, ou seja, em sede de manifestação à Informação Fiscal, motivo pelo qual entendo que a lide está apta ao seu deslinde.

Na defesa apresentada, vejo que o autuado traz alegações, em relação às infrações 4, 5 e 6, que, no seu entendimento seriam de nulidade, entretanto, vejo na verdade tratar-se de questão de mérito, e assim passo a me pronunciar.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir débito do ICMS, decorrente de obrigação principal, no montante de R\$785.063,02, relativo a sete irregularidades; e por multa acessória, no montante de R\$75.802,10, relativo a uma irregularidade, conforme descrito na inicial dos autos, perfazendo o total de R\$860.865,12, sendo impugnadas as infrações 4, 5 e 6. Por sua vez, as infrações 1, 2, 3, 7, e 8, foram acatadas pelo defendant, inclusive com pedido de pagamento integral das infrações 1, 3, 7 e 8; e parcial da infração 2, com Certificado de Crédito, às fls. 233/263 dos autos, em que de pronto serão consideradas procedentes. Assim, a contenda se restringe apenas em relação às infrações 4, 5 e 6 do presente PAF.

No mérito, em relação às infrações 4, 5 e 6, o presente Auto de Infração reclama crédito tributário, decorrente de apuração por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, onde se constatou, no mesmo ano de 2014, diferenças tanto de saída, no caso da infração 4, como de entradas no caso da infração 5 e da infração 6, em que, consubstanciado na Portaria 445/98, tomou-se por base, para exigência do imposto, o valor das saídas e entradas não declaradas, seja por falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documento fiscais (art. 13, inc., I), seja, na condição de responsável

solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (art. 10, inc. I, “a”), e seja por falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art. 10, inc. I, “b”), todas respaldadas por demonstrativos devidamente elucidativos e claros, às fls. 68 a 69 (infração 4), às fls. 70 a 71 (infração 5), e às fls. 72 a 73 (infração 6) dos autos.

Em relação à apuração do levantamento quantitativo, de uma forma geral, quanto aos produtos, volume de compras e vendas, estoque, preços médios apontados, apuração de base de cálculo; vê-se que não há questionamento da defendant, a lide se instala em relação, simplesmente, da argüição do defendant em afirmar que a fiscalização ignorou no seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais no desenvolvimento de sua atividade – no caso em tela comércio varejista – bem assim, de que o levantamento fiscal deixou de considerar integralmente os produtos registrados com o “código genérico”, fatos estes que, à luz do seu entendimento, ensejaram as diferenças apontadas pela Fiscalização, e, por conseguinte, o recolhimento do imposto devidos decorrentes dessas diferenças.

Sobre o levantamento fiscal ter deixado de considerar integralmente os produtos registrados com o “código genérico”, vê-se que a defendant ao identificar alguns de seus produtos com tal descrição, não observou o que determina as normas tributárias baianas. Tal conduta não encontra guarida no art. 205, § 1º do RICMS/2012, vigente à época dos fatos, que a seguir destaco.

“Art. 205. O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.

§ 1º É vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço.” (Grifos acrescidos)

Ademais, não obstante não encontrar guarida na legislação, o uso de tal descrição para identificar itens de mercadorias, em sede de Informação Fiscal, o autuante salienta que as saídas efetuadas pela autuada utilizando o “código genérico”, representa apenas o valor de R\$31.033,10, como valor de operação constante da “*Tabela de Saídas das Mercadorias constante da Escrita Fiscal*” e de R\$52.362,95, como valor de operação constante da “*Tabela de Entradas das Mercadorias constante da Escrita Fiscal*”, pouco relevante para modificar, de forma significativa, os valores reclamados nas infrações 4, 5 e 6, diferentemente do afirmado pela defesa.

Quanto à Fiscalização ter ignorado no levantamento quantitativo de estoque as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais no desenvolvimento de sua atividade – no caso em tela comércio varejista – decorrente de furtos, quebra (deslocamento de produtos), perecimento (alimentos) etc., não vejo como dar razão ao defendant, vez que não traz aos autos qualquer documentação que demonstre ter cumprido a legislação baiana (art. 312, inc. IV do RICMS/BA) em relação a ocorrência de perdas/quebras no período fiscalizado e a Fiscalização não tenha considerado no levantamento fiscal.

Assim dispõe art. 312, inc. IV do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99:

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.

Sabe-se que a existência de perdas e quebras de mercadorias no desenvolvimento das atividades normais, cabe ao Contribuinte adotar controles internos na sua organização e aplicar a Legislação estadual. Neste contexto a legislação do ICMS estabelece de forma clara e específica que o Contribuinte deve emitir a 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*).

Tendo procedido desta maneira, o levantamento quantitativo de estoque abarca toda essa movimentação, o que no presente PAF, a defendant não traz qualquer documentação que demonstre ter procedido assim e a Fiscalização não tenha considerado no levantamento fiscal.

Logo, apenas alegar que as diferenças apuradas no levantamento de estoques efetuados pela Fiscalização tratam-se, em parte, de perdas e quebras das mercadorias, não elide a autuação.

Vejo também, a argüição de improcedência, ou mesmo de nulidade da autuação, em relação aos itens 4, 5 e 6, por estarem caracterizadas mediante levantamento quantitativo em exercício fechado, consubstanciado nas disposições dos artigos 10 e 13 da Portaria 445/98, quando o defensor entende que deveriam ser caracterizadas mediante exercício aberto, na forma do artigo 15 do referido instrumento legal.

Neste aspecto, não há que se argüir tal enquadramento, vez que a autuação trata de procedimento fiscal em exercício financeiro que já se encontrava encerrado, na forma do inc. I, do art. 2º da Portaria 445/98; talvez, haveria de ser analisada tal argüição, se o procedimento fiscal houvesse sido em exercício financeiro ainda em curso, como assim prevê o inc. II, do citado dispositivo, que não é o caso em análise. Logo, não cabe tal argüição no presente PAF.

Em sendo assim, vejo presente, nos lançamentos constitutivos das infrações 4, 5 e 6, todos os elementos previstos na legislação pertinentes para constituição do crédito em análise. Infrações 4, 5 e 6 totalmente subsistentes.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo homologar os valores pagos por Certificado de Crédito na forma das documentações constantes das fls. 233/263 dos autos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **147771.0003/18-7**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$785.063,02**, acrescido das multas de 60% sobre o valor de R\$580.098,98, e de 100% sobre o valor de R\$204.964,04, previstas no art. 42, I, alínea “a”, II, alíneas “a”, VII, alíneas “a” e “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$75.802,10**, previstas no inciso II, alíneas “d” da citada Lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA