

**PROCESSO** - A. I. Nº 279462.0003/18-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VIA VAREJO S.A.  
**RECORRIDOS** - VIA VAREJO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0026-03/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 23/08/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0181-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração elidida em parte. 2. 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. Deduzido o valor das perdas, conforme previsão da Portaria 445/98. Infração parcialmente elidida. **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. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito originalmente apurado no levantamento quantitativo de estoques ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade e acolhido o pedido de diligência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 3ª JF, respectivamente, em razão do Acórdão 3ª JF Nº 0026-03/19, que julgou Procedente em em Parte o Auto de Infração nº 279462.0003/18-2, lavrado em 09/03/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$190.090,94, relativos a sete infrações distintas, sendo objeto dos presentes recursos apenas as infrações 01, 05, 06 e 07, descritas da forma a seguir.

*Infração 01 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de maio, julho e dezembro de 2013; janeiro, abril, julho, agosto e dezembro de 2014; fevereiro, a abril, agosto, outubro a dezembro de 2015; março, a junho, agosto e setembro de 2016. Valor do débito: R\$3.795,47. Multa de 60%.*

...

*Infração 05 – 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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$115.491,03. Multa de 100%.*

*Infração 06 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$65.717,03. Multa de 100%.*

*Infração 07 – 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 mercadoria 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, em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$1.340,10. Multa de 60%.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 15/02/2019 (fls. 243 a 250) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

*O defendente alegou, que sob o ponto de vista formal, em relação às infrações 05, 06 e 07 o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado que está sendo aqui discutido.*

*A realização de levantamento quantitativo de estoques, 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 fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, inexistindo qualquer impedimento para se realizar a mencionada auditoria em exercício aberto e/ou fechado, devendo ser lançado o imposto correspondente a cada exercício fiscalizado.*

*Em relação ao aspecto material, o defendente alegou que o defendente alegou que foram constatados equívocos em relação às quantidades de mercadorias, consideradas no levantamento fiscal.*

*Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º, do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.*

*No caso em exame, a autuante refez o levantamento quantitativo corrigindo as distorções alegadas nas razões defensivas, e o autuado foi intimado quanto ao resultado da revisão efetuada, sendo concedido o prazo de sessenta dias para manifestação. Dessa forma, não há motivo de nulidade da autuação fiscal.*

*Constato 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 não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.*

*No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de maio, julho e dezembro de 2013; janeiro, abril, julho, agosto e dezembro de 2014; fevereiro, a abril, agosto, outubro a dezembro de 2015; março, a junho, agosto e setembro de 2016.*

*Nas razões de defesa, o autuado apresentou duas justificativas para a utilização do crédito fiscal:*

- a) alegou que efetivamente escriturou os créditos, mas efetuou o estorno de parte dos créditos conforme demonstrado por amostragem nos documentos exemplificativos que anexou;*
- b) em relação a outra parte do crédito escriturado, disse que se trata de creditamento efetuado para anulação de um débito de imposto indevido. Isto porque, realizou algumas trocas de mercadorias que apresentaram defeitos nas residências dos seus clientes. Assim, quando a nova mercadoria sai do seu estabelecimento para a realização da troca ela sai acompanhada de nota fiscal com destaque do imposto. Para anular o débito do imposto gerado na emissão da nota fiscal simbólica de troca de mercadoria, emitida com o CFOP de remessa para substituição, se credita do imposto, conforme pode se verificar no exemplo indicado por amostragem.*

*Na informação fiscal, a autuante acatou apenas a primeira alegação, esclarecendo que houve efetivamente o estorno através do lançamento efetuado no livro Registro de apuração do ICMS, conforme planilha que elaborou à fl. 171.*

*Quanto à outra parte do crédito fiscal utilizado pelo defendente, concordo com o posicionamento da autuante, de que a circulação interna de mercadorias enquadradas na Substituição Tributária ocorre sem destaque de imposto, tanto na saída (revenda mercadoria), quanto na entrada (devolução de mercadoria).*

*Conforme estabelece o RICMS-BA/2012, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente (art. 269).*

*Dessa forma, acato as informações prestadas pela autuante e concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento, no valor total de R\$2.817,52, conforme demonstrativo de débito elaborado à fl. 174.*

*De acordo com as razões de defesa, o autuado não contestou as infrações 02, 03 e 04, ressaltando que devem ser extintos os créditos tributários correlatos às mencionadas infrações, mediante pagamento, cujo comprovante de quitação deverá ser apresentado oportunamente. Dessa forma considero procedentes os itens da autuação fiscal, não impugnados, haja vista que inexistente a ser decidida.*

*As infrações 05 a 07 serão analisadas conjuntamente, considerando que se trata de exigência de ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.*

*Infração 05: 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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.*

*Infração 06: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016).*

*Infração 07: 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 mercadoria 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, em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016).*

*O defendente alegou que o demonstrativo elaborado pela fiscalização indica quantidades de mercadorias diferentes daquelas que realmente constam no SPED. Citou exemplos de alguns dos itens que geram esta divergência.*

*Disse que se observa nas três mercadorias indicadas a título exemplificativo, que a autuante indicou no seu demonstrativo que havia registrado no SPED a quantidade de estoque inicial igual a zero, entretanto, nos dois primeiros itens, o SPED, em verdade, aponta a quantidade igual a um “1” e no terceiro item a quantidade é de “3”. O mesmo equívoco se repetiu em todo o demonstrativo elaborado pela fiscalização*

*Na informação fiscal, a autuante esclareceu que ocorreu na versão PA.-25 do Sistema de Fiscalização – SIAF, que por um erro no processamento das informações, atribuiu ao cálculo valores divergentes do Estoque Inicial e Estoque Final constantes dos inventários apresentados pelo contribuinte na Escrituração Fiscal Digital - EFD. Assim, corrigindo esta “falha do sistema” refez o levantamento fiscal, resultando na alteração dos valores de ICMS para as três infrações, conforme o novo Demonstrativo de Débito do Auto de Infração que acostou aos autos (fls. 174 a 226).*

*Vale ressaltar, que à fl. 229 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos documentos*

acostados aos autos pelo autuante, com a concessão do prazo de sessenta dias para manifestação, constando à fl. 230, Aviso de Recebimento comprovando que o contribuinte, recebeu cópia da mencionada informação fiscal, respectivos demonstrativos e documentos. Decorrido o prazo concedido, o defendente não apresentou qualquer contestação.

Na sustentação oral, a representante do autuado alegou questões relacionadas ao código genérico de mercadorias e existência de quebras e perdas não consideradas no levantamento fiscal.

Verifico que o levantamento quantitativo efetuado, indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências, ou seja, trata-se de mercadorias distintas e, portanto, contabilizadas separadamente. Dessa forma, se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, e a prova disso é que tanto nos arquivos eletrônicos, que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, quanto o livro Registro de Inventário as mercadorias se distinguem, sendo desnecessário fazer agrupamento de mercadorias.

Em relação às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, quer tenha a ocorrência sido verificada no trânsito, quer no próprio estabelecimento, o Contribuinte deve emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso, e tal fato não foi comprovado pelo autuado.

Acato as conclusões apresentadas pelo autuante e voto pela procedência parcial das infrações 05 a 07, nos valores apurados às fls. 174/175 e CD fl. 226, salientando que as mencionadas infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- a) Conforme estabelece 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 05).
- b) 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, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 6), conforme art. 15, inciso I, alínea “a” Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.
- c) É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 07), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhido.

INFRAÇÃO Nº	C O N C L U S Ã O	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	2.817,52
02	PROCEDENTE	528,53
03	PROCEDENTE	878,00
04	PROCEDENTE	2.340,78
05	PROCEDENTE EM PARTE	40.118,34
06	PROCEDENTE EM PARTE	2.882,74
07	PROCEDENTE EM PARTE	626,43
<b>TOTAL</b>	-	<b>50.192,34</b>

A 3ª JfF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 259 a 272. Na sua peça recursal, traz as seguintes alegações.

Quanto à Infração 01, explica tratar-se de suposta apropriação indevida de crédito, uma vez que

as mercadorias que geraram tal direito estavam sujeitas ao regime de recolhimento do ICMS por substituição tributária. Narra que, após apresentação de defesa, o d. fiscal autuante reconheceu que houve o estorno parcial dos créditos, o que foi acatado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, subsistindo a infração em tela relativamente ao creditamento efetuado para anulação de um débito de imposto indevido.

Justifica o seu procedimento com o fato de que realiza algumas trocas de mercadorias que tenham apresentado defeitos nas residências dos seus clientes. Assim, quando a nova mercadoria sai do estabelecimento da Recorrente para a realização da troca, ela sai acompanhada de nota fiscal com destaque do imposto, embora esta operação de troca não tenha valor de uma venda. Explica que, na sequência, é emitida nova nota para crédito do imposto, anulando a operação anterior.

Ressalta que o creditamento do imposto referente a estas Notas Fiscais não gera nenhum prejuízo ao Erário, pois tem como único objetivo anular um débito de ICMS indicado em uma operação sem valor econômico. Alega que, caso não se considere o crédito da Recorrente, teremos um enriquecimento sem causa do Estado.

Afirma que tais operações foram comprovadas através da documentação juntada por amostragem em sede de Impugnação, tendo sido demonstrada a inconsistência da infração em tela, sendo imperioso o seu cancelamento por ocasião do presente julgamento.

Quanto às infrações 05, 06 e 07, relativas a omissão apurada em levantamento quantitativo de estoque, informa que, em sede de revisão fiscal, foram reduzidas parcialmente, por força de uma falha na versão PA-25 do Sistema de Fiscalização - SIAF a qual, por um erro no processamento das informações, atribuiu ao cálculo valores divergentes de estoque inicial e estoque final indicados nos demonstrativos apresentados pelo Fisco.

Explica 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.

Transcreve o art. 3º, inciso I da Portaria citada, explicando que o seu intuito foi 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. Alega, 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, explica 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, sendo, portanto, nulo.

Argumenta que, em relação aos vícios de natureza formal, o i. Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”. Afirma que, a partir da aplicação da fórmula  $EI + Entradas - Saídas = Estoque\ Final$ , o fiscal efetuou supostas omissões de entradas/saídas, pois, sob a sua ótica, as quantidades em Estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período, revelam-se superiores/inferiores às saídas e ao Estoque Final. Alega, todavia, que, além dos outros motivos já veiculados acima, o fiscal deixou de considerar integralmente os produtos registrados pela Recorrente com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apontada pelo Fiscal.

Isso porque, explica, a Recorrente 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. Por esse motivo, 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 Recorrente com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto. Portanto, ainda que tenham códigos distintos no sistema da Recorrente, explica 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, 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, segundo garante, pois se trata de uma diferença decorrente, exclusivamente, da forma de lançamento de informações no sistema.

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

Ademais, 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. Contudo, depreende-se que todas estas infrações versam sobre supostas omissões de saída e entradas em exercício fechado, de modo que o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização deveria ter sido o previsto no artigo 13, inciso I da Portaria nº 445/98, cujo texto transcreve.

Raciocina que o procedimento previsto no art. 13 foi realizado/materializado procedendo a fiscalização a cobrança do imposto. Todavia, não foi levado em consideração, pela Fiscalização, o quanto previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/98, cujo texto também transcreve para, ao final, concluir que, nos termos da legislação citada, 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. Nesse sentido transcreve trecho de voto proferido pela Ex-Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento, bem como trecho de outro acórdão, de nº 0305-02/11

Assim, conclui restar comprovada a improcedência das infrações 05, 06 e 07, em destaque, 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.

Alega, ainda, descon sideração das quebras e/ou perdas. Alega que, em segundo plano, outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da Recorrente. Explica 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, pontua que a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, conforme inciso V, do artigo 100, do RICMS/BA, cujo texto transcreve. Para elidir qualquer dúvida, transcreve tabela com índice de perdas reconhecido pelo 13º Fórum Brasileiro de Avaliação de Quebras e Perdas no Varejo, promovido

pela Abras.

Alega, contudo, 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”. Argumenta, ainda, que não se pode alegar que o percentual de quebra trazido pela Recorrente somente pode ser considerado pela Fiscalização, para fins de amortização da diferença de estoque apurada, caso reste documentalmente comprovado, pois entende ser exigência descabida e impraticável, considerando-se a atividade exercida pela Recorrente, 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. Transcreve julgado deste Conselho de Fazenda em apoio aos seus argumentos.

Portanto, conclui ser este mais um motivo para que as Infrações em tela sejam canceladas, pois a fiscalização ignorou, no seu levantamento, as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais na atividade da Recorrente, em desrespeito aos Princípios que regem a Administração Pública (Legalidade, Razoabilidade, Moralidade e o Contraditório).

Por todo o exposto, requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja reformada a decisão *a quo*, cancelando-se integralmente as infrações imputadas no presente Auto de Infração.

Termos em que, pede deferimento.

Considerando o fato de que a Portaria nº 445/98 (levantamento quantitativo de estoques) sofreu nova alteração, no dia 03/01/2020, através da Portaria nº 001/2020, a qual alterou a redação do § 1º do art. 3º desse diploma normativo, passando, a redação atual, a prever que deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos percentuais lá indicados, sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período, esta 1ª CJF deliberou por converter o presente feito em diligência, à IFEP COMÉRCIO, com vistas a que as autuantes refizessem o demonstrativo de débito relativo à Infração 05, reduzindo as diferenças encontradas, nos montantes equivalentes aos percentuais indicados na Portaria nº 445/98, § 1º, sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período, relativamente a cada espécie de mercadoria inventariada.

Às folhas 304/306, foi cumprida a diligência, tendo sido informado, pela autuantes, que foi adotado o percentual de perdas de 0,46%, em conformidade com o inciso XI, do § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98. Apresenta novos demonstrativos de débito, reduzindo o montante lançado de R\$40.118,34 para R\$37.371,30.

Às folhas 324/326, o Sujeito Passivo apresenta nova manifestação, aduzindo que, apesar do cumprimento da diligência solicitada, não teve acesso ao demonstrativo revisado da infração 05 em formato Excel, o que, evidentemente, cerceou o seu direito ao exercício da ampla defesa e contraditório. Isto porque, conforme se verifica, a diligência fiscal foi exclusivamente para que a Fiscalização considerasse o percentual de perda de 0,46% admitido pela legislação estadual, sendo certo que, neste momento, o aspecto sobre o qual a Recorrente deveria se manifestar é, dentre outros, acerca da metodologia de cálculo adotada para aplicação do referido percentual.

Sendo-lhe negado o acesso aos referidos demonstrativos em formato Excel, alega ter ficado impossibilitada de validar o cálculo refeito pela autuação, o que, por conseguinte, inviabiliza a sua manifestação acerca dos novos valores indicados após a diligência fiscal, em evidente afronta ao seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Diante deste cenário, requer seja determinada a intimação das i. Fiscais autuantes para que disponibilizem, para a Recorrente, os demonstrativos revisados no formato Excel, devolvendo, na sequência, o prazo de 30 dias para manifestação acerca dos novos valores encontrados.

Caso assim não entenda, o que somente admite em observância ao Princípio da Eventualidade, requer seja reconhecida a redução indicada pelas Autuantes em sede de diligência fiscal, conforme valores acima indicados.

Termos em que, pede deferimento.

À folha 332, consta comunicação eletrônica, efetivada mediante DT-e, enviando, ao Sujeito Passivo, os arquivos em formato Excel, ao tempo em que concede o prazo solicitado de trinta dias.

Às folhas 335/336, o Contribuinte apresenta mais uma manifestação, reiterando que devem ser considerados os códigos genéricos, ao tempo em que solicita prorrogação do prazo, por mais trinta dias, para manifestação.

Caso assim não entenda, requer seja reconhecida a redução indicada pelas autuantes, em sede de diligência fiscal, conforme valores acima indicados, sem prejuízo dos argumentos de defesa já articulados no presente feito e ora ratificados, em todos os seus termos.

À folha 341, as autuante tomaram ciência da manifestação empresarial, tendo pontuado que nada de novo foi acrescentado.

Distribuído o PAF a esse Relator, veio, aos autos, uma nova manifestação do Sujeito Passivo (folhas 344/357), aduzindo que, numa análise detida, verificou que, para o exercício de 2014, a fiscalização considerou, na quantidade, valores de estoque inicial divergentes daquelas apontadas no SPED.

Nesse sentido, apresenta uma relação com oito espécies de mercadorias distintas, em relação às quais teria sido detectado tal problema, indicando as quantidades constantes do lançamento bem como aquelas outras informadas no SPED. Pede a correção dos erros apontados.

Nestes termos, pede deferimento.

## **VOTO**

Considerando que as questões preliminares suscitadas referem-se, exclusivamente, às infrações 05, 06 e 07, deixo para tratá-las quando do exame das infrações respectivas, no momento oportuno.

Quanto ao pedido de diligência, já foi contemplado pela remessa feita, dos autos, às autuantes para contabilização das perdas. No mais, os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JF (Acórdão JF Nº 0026-03/19) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$423.588,28 para o montante de R\$113.380,43, em valores atualizados à data do julgamento (vide folha 252), o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, a redução do crédito tributário decorreu da decretação da procedência parcial das infrações 01, 05, 06 e 07, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

Quanto à Infração 01, a redução do montante lançado decorreu do acolhimento, por parte da JF, da informação fiscal, por meio da qual as autuantes reconheceram que o Contribuinte promoveu os estornos de crédito, antes mesmo da presente ação fiscal.

Examinando os autos, é possível notar que a informação fiscal específica, à folha 171, cada um dos valores de crédito objeto de estorno, indicando o histórico e o valor do ajuste lançado no Livro Registro de Apuração da empresa. Não há, portanto, reparo a ser feito à Decisão recorrida, pois se apoiou no exame dos livros fiscais perpetrado pelas autantes.



Quanto às infrações 05, 06 e 07, a redução do montante lançado decorreu igualmente, do acolhimento, por parte da JJF, da informação fiscal, momento em que as autuantes acusaram um erro na versão PA-25 do programa SIAF, em face do qual se teriam atribuídos valores de estoque inicial e final divergentes do Livro Registro de Inventário do Contribuinte.

Tendo as autuantes retificados os demonstrativos de débito, a 3ª JJF acolheu, acertadamente, o resultado da revisão fiscal, o que reduziu o valor lançado, não merecendo qualquer reparo.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, a irresignação recursal visou as infrações 01, 05, 06 e 07, sendo este o objeto do Recurso Voluntário.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como *“utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, ...”*. Embora a decisão de piso já tenha excluído as operações em relação às quais houve o prévio estorno dos créditos, relativamente aos valores mantidos pela JJF, alega, o Contribuinte, tratar-se de crédito apropriado para anulação de destaque indevido do imposto em remessa de mercadoria para troca. Não acosta provas, limitando-se a fazer referência às duas notas fiscais acostadas à sua peça impugnatória.

Examinando os documentos citados (Notas Fiscais nºs 10.823 e 23.455, às folhas 159 e 160), é possível notar que foram emitidas, simultaneamente, duas notas fiscais. A primeira de saída de mercadoria em substituição e a segunda, anulando a operação, indicando o retorno da mercadoria. Ambas foram emitidas no mesmo horário, com os mesmos valores de base de cálculo e de ICMS.

Embora não devesse destacar imposto na nota fiscal de remessa (já que a mercadoria é sujeita a ST), é justo que, tendo feito, possa, o Sujeito Passivo, creditar-se de tais valores, não tendo havido qualquer prejuízo ao erário.

Assim, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário neste ponto para excluir, do lançamento, os valores de R\$93,48, no mês de abril de 2014 (Nota Fiscal nº 10.823) e R\$135,98, no mês de março de 2015 (Nota Fiscal nº 23.455).

Assim, o valor da Infração 01 fica, então, reduzido a R\$2.588,06, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
mai/13	R\$ 339,59
jul/13	R\$ 36,43
dez/13	R\$ 22,12
jan/14	R\$ 445,94
abr/14	R\$ -
jul/14	R\$ 96,88
ago/14	R\$ 101,83
dez/14	R\$ 271,96
fev/15	R\$ 115,43
mar/15	R\$ 108,76
abr/15	R\$ 16,98
ago/15	R\$ 84,99
out/15	R\$ 64,43
nov/15	R\$ 374,06
dez/15	R\$ 66,18
mar/16	R\$ 0,76
abr/16	R\$ -
mai/16	R\$ -
jun/16	R\$ 104,39
ago/16	R\$ 145,14
set/16	R\$ 192,19
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 2.588,06</b>

Quanto às infrações 05, 06 e 07 referem-se, todas, a um único procedimento de auditoria, qual seja, o levantamento quantitativo de estoques. Julgo-as conjuntamente, considerando que o Sujeito Passivo as tratou também de forma conjunta.

A Infração 05 trata de *“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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. ...”*. Exige-se, aqui, o imposto normal, de responsabilidade própria, pelas saídas sem documento fiscal.

Ja a Infração 06 decorre de *“falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016). ...”*. Trata-se de imposto normal, relativo às operações de entrada das mercadorias sujeitas ao regime de ST, de responsabilidade do vendedor, mas cobrado da recorrente por força da responsabilidade solidária, prevista no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

E, por fim, a Infração 07 descreveu a conduta infratora como *“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 mercadoria 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, em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016). ...”*. Cobra-se, aqui, o imposto antecipado, relativo às operações subsequentes, de responsabilidade da própria Recorrente.

O Sujeito Passivo alega nulidade pelo fato de que foi adotado procedimento próprio de auditoria em exercício aberto. Cita, como fundamento, as regras previstas na Portaria 445/98. A autuação foi fundamentada, todavia, no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*...  
IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;  
...”*

Embora a Portaria tenha detalhado o procedimento para realização de levantamento quantitativo de estoques, não se constitui em fonte normativa do direito, mas apenas elemento que buscou uniformizar a atuação dos servidores do corpo fiscal.

Entendo que o procedimento fiscal tem respaldo na Lei nº 7.014/96, estando de acordo com as normas lá indicadas.

Rejeito, portanto, o pedido de nulidade.

No mérito, o Sujeito Passivo alega que foram desconsideradas as quebras e perdas. Alega, ainda, que foram desconsideradas as entradas e saídas registradas com o “código genérico”. Por fim, alega erro nos valores de estoque inicial relativos ao exercício de 2014.

Quanto às perdas, tal pleito foi atendido pela conversão do PAF em diligência, às autuantes, as quais reduziram o valor lançado, com base no índice de 0,46%, previsto no art. 3º, § 1º, inciso XI da Portaria nº 445/98. Acolho o novo demonstrativo acostado ao processo.

Quanto à alegação de que foram ignoradas as entradas e saídas com o “código genérico”, não merece acolhida, pois o Sujeito Passivo está obrigado a adotar códigos individualizados para

cada espécie de mercadoria, devendo, inclusive, adotar tal critério para controle dos seus estoques. Não pode, portanto, adotar códigos genéricos, sem que disso resulte em descumprimento da legislação e lhe sujeite, consequentemente, às sanções lá previstas.

Se incorre em descumprimento do quanto disposto na lei, deve arcar com o ônus probatório de evidenciar que, em determinadas operações, foram utilizados códigos genéricos, sem vinculação com nenhum produto específico.

Não tendo feito tal prova, mesmo nesta fase recursal, não pode exigir que o fisco faça a vinculação pretendida, a qual, diga-se de passagem, não foi sequer especificada.

Nesse sentido, rejeito tal alegação.

Por fim, quanto à alegação de que houve erro nos valores de estoque inicial, relativos ao exercício de 2014, o exame da EFD do período revela que assiste razão ao Sujeito Passivo, pois os valores de estoque inicial utilizados pela fiscalização estão em desconformidade com os informados na EFD da empresa, conforme indicação feita em sua última manifestação (juntada às folhas 344/357), após a distribuição do presente PAF.

Assim, embora acolha o novo demonstrativo de débito apresentado pelas autuantes (folha 335), reduzo o valor lá lançado relativo ao exercício de 2014, de R\$13.927,45 (diligência) para R\$13.143,58, em face das retificações abaixo indicadas.

Nº ORDEM	ITEM	BC CHEIA	BC REDUZIDA	ICMS
	<b>TOTAL DILIGÊNCIA</b>	<b>R\$ 114.612,17</b>	<b>R\$ 102.765,01</b>	<b>R\$ 13.927,45</b>
	<b>DEDUÇÕES</b>			
1	001-000340529	R\$ 524,24	R\$ 524,24	
2	001-000750174	R\$ 109,00	R\$ 109,00	
3	001-000910112	R\$ 125,70	R\$ 125,70	
4	001-002440555	R\$ -	R\$ -	
5	001-003551539	R\$ 399,00	R\$ 399,00	
6	001-005012147	R\$ 139,90	R\$ 139,90	
7	001-006761739	R\$ 1.033,00	R\$ 1.033,00	
8	001-007900244	R\$ 1.382,33	R\$ 1.382,33	
9	001-009900225	R\$ 373,61	R\$ 373,61	
	<b>TOTAL DEDUÇÕES</b>	<b>R\$ 4.086,78</b>	<b>R\$ 4.086,78</b>	<b>R\$ 783,87</b>
	<b>TOTAL PÓS JULGAMENTO</b>			<b>R\$ 13.143,58</b>

Destaco que, em relação ao item de código “001-002440555” (descrição “BIC A12 BIKE ARCO IRIS PRETA/VERDE”), embora tenha sido constatado erro no estoque inicial de 2014 (utilizada a quantidade uma, em lugar de zero), não houve influência no cálculo do valor lançado, uma vez que nada estava sendo exigido neste item, conforme comprova o demonstrativo “Saídas de mercadorias tributadas maior que a de entradas - Lista de omissões”, à folha 08 (vide arquivo denominado “DEM OMISSÃO SAÍDA 2014”, contido no CD, à folha 322).

Assim, reduzo o valor lançado na Infração 05, conforme abaixo.

ANO	ICMS
2014	R\$ 13.143,58
2015	R\$ 10.816,46
2016	R\$ 12.627,39
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 36.587,43</b>

Quanto às infrações 06 e 07, a Decisão recorrida não merece reforma, motivo pelo qual ficam mantidas.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
----------	------

1	R\$	2.588,06
2	R\$	528,53
3	R\$	878,00
4	R\$	2.340,78
5	R\$	36.587,43
6	R\$	2.882,74
7	R\$	626,43
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>46.431,97</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279462.0003/18-2**, lavrado contra **VIA VAREJO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$46.431,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$6.961,80 e 100% sobre R\$39.470,17, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS