

PROCESSO - A. I. Nº 147771.0002/18-0  
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0124-04/19  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/07/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0177-11/22-VD

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DE ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS. b) MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. b.1) 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 mantidos. Deduzido o percentual de perdas, previsto no art. 3º, § 1º, inciso I da Portaria nº 445/98. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JF Nº 0124-04/19, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/05/2018, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$2.028.054,66, em razão de onze infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 08, 09 e 10, descritas da forma a seguir.

...  
**INFRAÇÃO 8 - 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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, conforme demonstrativo às fls. 112 a 114 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 144. Lançado ICMS no valor de R\$ 945.905,13, com enquadramento no art. 2º, inc. I: art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inc. I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria 445/98 e multa de 100% aplicada na forma do art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 9 - 04.05.08:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, conforme demonstrativo às fls. 123 a 125 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 144. Lançado ICMS no valor de R\$ 109.903,75, com enquadramento no art. 6º, inc. IV: art. 23, inc. I, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inc. I, “a”, da Portaria 445/98 e multa de 100% aplicada na forma do art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 10 - 04.05.09:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de

valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, conforme demonstrativo às fls. 126 a 128 dos autos, que faz parte integrante do CD/Midia de fl. 144. Lançado ICMS no valor de R\$ 52.222,79, com enquadramento no art. 6º, inc. IV: art. 23, inc. II, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inc. I, “b”, da Portaria 445/98 e multa de 60% aplicada na forma do art. 42, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

...

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 06/08/2019 (fls. 271 a 281) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### **“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. 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 8, 9 e 10, que, no seu entendimento seriam de nulidade, entretanto, vejo na verdade tratar-se de questão de mérito, e assim passo a pronunciar.*

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir débito do ICMS, decorrente de obrigação principal, no montante de R\$ 1.608.178,58, relativo a nove irregularidades; e por multa acessória, no montante de R\$ 472.098,87, relativo a duas irregularidades, conforme descrito na inicial dos autos, perfazendo o total de R\$ 2.028.054,66, sendo impugnadas as infrações 8, 9 e 10. Por sua vez, as infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, e 11, foram acatadas pelo defendente, inclusive com manifestação expressa nos autos de que efetuou o pagamento dos valores reconhecidos, em que de pronto serão consideradas procedentes. Assim, a contenda se restringe apenas em relação às infrações 8, 9 e 10 do presente PAF.*

*No mérito, em relação às infrações 8, 9 e 10, 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 8, como de entradas no caso da infração 9 e da infração 10, em que, consubstanciado na Portaria 445/98, tomou-se por base, para exigência do imposto, o valor das saídas e entrada não declaradas, seja por falta de recolhimento do imposto relativo à 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. 112 a 122 (infração 8), e às fls. 123 a 137 (infração 9 e infração 10) 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 defendente, a lide se instala em relação, simplesmente, da arguição do defendente 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 esse que, à luz do seu entendimento, ensejaram as diferenças apontadas pela Fiscalização, e, por conseguinte, o recolhimento do imposto devido decorrente dessas diferenças.*

*Sobre o levantamento fiscal ter deixado de considerar integralmente os produtos registrado com o “código genérico”, vê-se que a defendente 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, 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\$ 2.874,31, conforme “Tabela de Saídas das Mercadorias constante da Escrita Fiscal”, na forma do extrato à fl. 232 dos autos, enquanto que o valor da Omissão de Saídas reclamadas no Auto de Infração, representa o valor de R\$ 5.564.147,82, ou seja um percentual de 0,05%, isto é, à luz do entendimento da Fiscalização, o que também coaduno, os valores referentes aos itens de produtos com a descrição de “códigos genéricos” são irrelevantes para modificar o resultado do procedimento fiscal, como arguido 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 defendente, vez que não traz aos autos qualquer documentação que demonstre ter cumprido a legislação baiana (art. 312, inc. IV do RICMS/BA), em relação à ocorrência de perdas/quebras no período fiscalizado, e a Fiscalização não tenha considerado no levantamento fiscal.*

*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 defendente 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, trata-se, em parte, de perdas e quebras das mercadorias, não elide a autuação.*

*Vejo também, a arguição de improcedência, ou mesmo de nulidade da autuação, em relação aos itens 8, 9 e 10, por estarem caracterizadas mediante levantamento quantitativo em exercício fechado, consubstanciado nas disposições dos artigos 10 e 13 da Portaria 445/98, quando o defendente entende que deveriam ser caracterizadas mediante exercício aberto, na forma do artigo 15, do referido instrumento legal.*

*Neste aspecto, não há que se arguir 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 arguição, se o procedimento fiscal houvera 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 arguição no presente PAF.*

*Em sendo assim, vejo presente, nos lançamentos constitutivos das infrações 8, 9 e 10, todos os elementos previstos na legislação, pertinentes para constituição do crédito em análise. Infrações 8, 9 e 10 totalmente subsistentes.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

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. 349 a 365, mediante o qual aduz o seguinte.

Explica, inicialmente, que, nas infrações 08, 09 e 10, as omissões de entradas e saídas foram apuradas a partir de 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. 3º, cujo texto reproduz.

Ensina que a portaria 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. Contudo, alega 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, alega 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. Em relação aos vícios de natureza material, afirma que o i. Fiscal desconsiderou operações de entradas e

saídas registradas em “*códigos genéricos*”, conforme será demonstrado a seguir.

Explica que, a partir da aplicação da fórmula  $EI + Entradas - Saídas = Estoque\ Final$ , o fiscal apurou supostas omissões de entradas/saídas, pois, sob a ótica dele, as quantidades em Estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período se demonstram superiores/inferiores às saídas e ao Estoque Final. Argumenta, porém, que, além dos outros motivos já veiculados acima, o agente 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, 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. Desta forma, 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, ainda, que, tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, o mesmo tipo (espécie) da mercadoria (gênero) é registrado no 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, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no “*código genérico*”.

Assim, pontua 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, já que se trata de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no sistema. Como resta evidenciado na tabela da saída de mercadorias de produtos genéricos do exercício de 2014, cuja imagem acosta à folha 355. Logo, na medida em que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, entende que 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, defende ser imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “*códigos genéricos*”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque. No presente caso, 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. Alega, contudo, 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, cujo texto transcreve.

Assim, conclui que não foi levado em consideração, pela Fiscalização, o quanto previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/98, que somente prevê a cobrança da responsabilidade, tratando-se de levantamento quantitativo em exercício aberto, mas não no caso dos autos. Transcreve trechos do voto proferido, no julgamento abaixo do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, pela Ilustre Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento, bem como trechos de voto proferido no Acórdão nº 0305-02/11, em apoio aos seus argumentos. Assim, conclui restar comprovada a improcedência das infrações em comento, 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.

Em segundo plano, alega que outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da Recorrente, pois é pessoa jurídica de direito privado que exerce o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância dos produtos alimentícios, consoante se verifica de seu respectivo Estatuto Social. Alega ser cediço que, nas atividades de varejo, é notória a ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque, seja pelo extravio, quebra (Transporte de eletrodomésticos), furtos, perecimento (alimentos) etc., ensejando, portanto, a diferenças de estoque.

Nessa linha, destaca que a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, conforme leitura do inciso V, do artigo 100 do RICMS/BA, cujo texto transcreve para defender a ideia de que exigir o estorno do crédito do ICMS nas hipóteses de quebras “anormais” de mercadorias acaba por reconhecer não só a possibilidade como a probabilidade de que quebras normais ocorram nas atividades comerciais dos contribuintes. Argumenta que as diferenças apuradas decorreram de quebras e/ou perdas razoáveis e normais em face da atividade desenvolvida pela Recorrente, fato que foi totalmente desconsiderado.

Para elidir qualquer dúvida, reproduz tabela aprovada pela 13ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro, a qual prevê que a atividade da Recorrente está submetida a um percentual de perda natural lá definido. Percebe-se, portanto, que as perdas e/ou quebras ocorridas no ano de 2014 são absolutamente razoáveis e normais, ou seja, inerentes à atividade comercial da Recorrente.

Destaca, também, que o recorrido Acórdão fundamenta a procedência do Auto de Infração no fato de que a atividade do autuado se configura como comércio alimentício, e por essa razão não se deveria falar em perdas. Alegação que entende restar comprovadamente inequívoca a partir da tabela supra juntada. Contudo, 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”.

Nega 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, por 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. Considerando a atividade de comércio varejista em que atua o Recorrente, defende que exigir prova documental para comprovação das perdas e/ou quebras como requisito necessário para considerá-las na apuração de estoque, seria uma forma de mitigar completamente sua ocorrência, visto que não há como vislumbrar, em termos práticos, a formalização de cada quebra ou perda de mercadoria.

Questiona como formalizar a ocorrência de um furto, se muitas vezes o estabelecimento sequer toma conhecimento de sua ocorrência? Como formalizar o perecimento de produtos alimentícios? Como formalizar a ocorrência de dano a determinado produto que logo foi recolhido pelo setor de limpeza?

Argumenta que, empregando raciocínio minimamente razoável, é forçoso reconhecer que a formalização da ocorrência de quebras e perdas perante o comércio varejista, sobretudo quando preponderantemente de produtos alimentícios, torna-se medida absolutamente impraticável. Ainda mais se considerarmos a situação do Recorrente, empresa que, dispõe do registro de aproximadamente 350.000 itens em seu cadastro. E não por outro motivo que tal questão é objeto de estudo pormenorizado, como o trabalho acostado ao presente Recurso Voluntário, realizado pela ABRAS e pela FIA, com o objetivo de estabelecer, de alguma forma, um patamar razoável de perdas e quebras na consecução da atividade de comércio varejista, o que seria totalmente mitigado caso mantida a exigência de outro meio probatório para reconhecimento de sua ocorrência. Inclusive, em consonância com o exposto acima, já há precedentes deste Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em casos idênticos. Transcreve ementa de julgado deste

Conselho em apoio aos seus argumentos.

Portanto, tendo em vista que o Fisco Baiano não considerou, em seu levantamento, as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais à atividade da Recorrente, conclui que a exigência também deve ser cancelada nesse particular, sob pena de ofensa direta aos Princípios do Contraditório, da Ampla Defesa, da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade, da Publicidade, da Razoabilidade, da Finalidade, do Interesse Público, da Eficiência e da Motivação dos atos administrativos.

Por fim, demonstrando sua boa-fé, caso o entendimento desta C. Câmara seja de que a Recorrente deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2014, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201 do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97), deveria o Fisco Baiano exigir, apenas e tão somente, a multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual está prevista no inciso XXII, do artigo 42 da Lei (BA) nº 7.014/96, alterada pela Lei (BA) nº 7.753/00. Transcreve ementa de julgado em apoio aos seus argumentos.

Portanto, entende ser este 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 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 e decidido pela improcedência total do Auto de Infração epigrafado;

Termos em que pede deferimento.

À folha 368, 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 do diploma normativo citado, 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 o Autuante refaça o demonstrativo de débito, 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, relativamente à Infração 08.

Às folhas 371/373, foi cumprida a diligência solicitada, por auditor estranho ao feito, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Explica que, em cumprimento à diligência, foi feito o levantamento fiscal, com base no índice de perdas de 2,05%, de acordo com o inciso I, do § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98 (comércio varejista de supermercados).

Explica, ainda, que foram considerados os estornos realizados pelo contribuinte, conforme orienta o § 3º, do art. 3º da Portaria citada.

Informa que o valor foi reduzido para R\$ 801.373,27, conforme tabela Anexo A.

Às folhas 385/388, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, tecendo as seguintes considerações.

Alega que a redução parcial efetivada na informação fiscal não reflete a verdade material dos fatos, sendo improcedente o crédito tributário remanescente, pois, em que pese a auditoria fiscal tenha promovido a revisão do levantamento de estoque, de modo a abater o percentual de 2,05% a título de perdas, conforme o inciso I, do § 1º, do art. 3º, da Portaria nº 445/98 (comércio varejista de supermercados), defende que houve uma inequívoca inovação ao lançamento, o que não poderá ser admitido por ocasião do presente julgamento. Isto porque, a auditoria fiscal inovou o

lançamento com o cômputo da variável do estorno do crédito de ICMS, que consta no Anexo B produzido na Informação Fiscal, cujo valor foi transportado para o Anexo A de auditoria de estoque, tendo como efeito prático o incremento da omissão de saída apurada para diversos produtos, conforme transcreve em tabela à folha 387.

Alega tratar-se de uma inequívoca inovação ao lançamento, pois não houve qualquer exigência a título de estorno do crédito de ICMS, mas apenas de omissão de saída. Sustenta que a variável das perdas deverá ser computada na movimentação de estoque integralmente, pois, na prática, não representou a saída de produto sem a emissão de nota fiscal do contribuinte, sob pena de quebra da verdade material. Eventual infração decorrente da falta de estorno do crédito de ICMS, aqui admitida por hipótese, deverá ser objeto de lançamento próprio e fundamentado, não sendo possível a mudança do lançamento no curso do contencioso administrativo.

**Ressalta que a situação de prejuízo ao Contribuinte é inequívoca, inclusive, a penalidade é mais gravosa nos casos** de omissão de saída, no percentual de 100%, o que não ocorre no caso de lançamento por falta de estorno do crédito de ICMS. Essa situação, por si só, deverá ensejar no reconhecimento da nulidade do lançamento, pois o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para determinar com segurança a infração, nos termos do art. 18 do RPAF/BA, cujo texto reproduz.

Caso o entendimento não seja pela total nulidade do lançamento, pede que, no mínimo, deverá ser retificada a revisão de ofício para desconsiderar o efeito da nova acusação fiscal de falta de estorno do crédito de ICMS, que constou indevidamente na informação fiscal produzida.

Assim, requer que seja dado provimento ao presente Recurso para julgar integralmente improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo, ratificando o Recurso Voluntário anteriormente protocolado em todos os termos em que formulado.

Termos em que pede deferimento.

Às folhas 391/394, consta nova informação pelo auditor diligente, informando que a diligência obedeceu ao disposto no art. 3º, § 3º da Portaria nº 445/98. Ratifica o conteúdo da sua diligência.

## VOTO

O Sujeito Passivo ataca a decisão de piso somente naquilo que se reporta às infrações 08, 09 e 10, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

Quanto às infrações citadas, 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 08 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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, ...”*. Exige-se, aqui, o imposto normal, de responsabilidade própria, pelas saídas sem documento fiscal.

Já a Infração 09 decorre de *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, ...”*. Trata-se do 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 10 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2014, ...".* 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 nº 445/98. A Infração 09 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 em instrumento 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".

Quanto às perdas, tal pleito foi atendido pela conversão do PAF em diligência, à INFAZ DE ORIGEM, e cumprida por auditor estranho ao feito, que reduziu o valor lançado, com base no índice de perdas de 2,05%, previsto no art. 3º, § 1º, inciso I da Portaria nº 445/98, cujo texto reproduzo abaixo.

*"Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

*...  
§ 1º 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 seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:*

*I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;*

*...  
§ 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.  
..."*

Considerando que o estabelecimento autuado tem atividade no ramo varejista de supermercado, entendo que o índice aplicável é, efetivamente, 2,05%, como o fez a diligência.

Em que pese o Sujeito Passivo mantenha o seu inconformismo com a dedução dos estornos realizados pelo auditor diligente, vejo que não merece amparo, pois o texto do § 3º, do art. 3º, acima reproduzido, foi expresso no sentido de que os estornos já realizados deveriam ser contabilizados no percentual total de perdas incorrido pelo estabelecimento fiscalizado.

Assim, acolho o novo demonstrativo acostado ao processo, folhas 374/375, o que reduziu o valor lançado, na Infração 08, para R\$ 801.373,27.

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 utilizar códigos individualizados para cada espécie de mercadoria, devendo, inclusive, adotar tal critério para controle dos seus estoques. Não pode, portanto, fazer uso de *códigos genéricos*, sem que disso não 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.

Com base no exposto, entendo que as infrações se encontram caracterizadas, em face do que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 47.052,27
2	R\$ 94.622,53
3	R\$ 31.877,17
4	R\$ 4.095,91
5	R\$ 310.744,60
6	R\$ 4.864,74
7	R\$ 6.889,69
8	R\$ 801.373,27
9	R\$ 109.903,75
10	R\$ 52.222,79
11	R\$ 419.876,08
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.883.522,80</b>

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese a fundamentação apresentada pelo ilustre relator no que diz respeito à aplicação do determinado pela Portaria nº 445/98, permito-me do mesmo discordar com base nos fundamentos que a seguir apresento.

A Portaria 445/98 veio à luz em face do reconhecimento pelas autoridades fiscais da ocorrência de perdas determinadas por quebras, roubos e outros eventos que fogem ao controle do contribuinte e “quase impossíveis” de se detectar.

Estabelece a legislação, RICMS/BA, que, em ocorrendo perdas por furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar, deve o contribuinte promover o estorno do crédito fiscal utilizado quando das entradas destes produtos.

Assim determina o artigo citado:

*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*

E desta forma procedeu a Recorrente, ao constatar a ocorrência, principalmente, de mercadorias deterioradas que foram devolvidas aos seus fornecedores, ou baixadas dos seus estoques sem que fossem ressarcidos, sendo, portanto, objeto de tributação a título de saídas.

Como afirmado pela Recorrente, eventos existem, cotidianamente, em especial na atividade que

prática, supermercado, a exemplo de roubos, furtos e desaparecimento, seja por ação de clientes em sua área de venda, seja em seu próprio depósito, o que, não somente por seu caso, mas pelas ocorrências em diversas outras atividades, ensejou a edição da Portaria 445/98.

E, estabelece a Portaria 445/98:

(...)

*Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

*§ 1º 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 seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:*

*I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;*

*§ 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.*

As “perdas” plenamente identificadas, como acima mencionado, foram objeto de emissão de notas fiscais de “saídas”, porém aquelas que não foram do conhecimento da Recorrente, de forma alguma, poderiam ser objeto de registro de saídas, por total desconhecimento, sendo pois o correspondente às saídas objeto de enquadramento no percentual referenciado na Portaria 445/98.

A interpretação dada pelo ilustre relator ao considerar as saídas devidamente tributadas como passíveis de inclusão nos totais apurados com base o disposto na Portaria nº 445/98, ao meu ver, foge ao espírito do fundamento da mesma, que visa “ressarcir” o contribuinte pelos prejuízos causados em face da ocorrência de fatos como os acima mencionados, que não foram do seu conhecimento.

A se considerar o que entende o ilustre relator, função alguma teria a edição da Portaria em comento, ainda mais que tenderia a penalizar o contribuinte que age com lisura e honestidade, estornando os créditos obtidos sobre produtos que não comercializou e teve conhecimento, ou, então, premiar o mau contribuinte que, omitiria tais ocorrências na esperança de ser acobertado pelo dispõe o estamento legal.

Desta forma, discordo do entendimento do ilustre relator e, acatando seu julgamento no que diz respeito às partes não controversas, voto pela exclusão da base de cálculo da autuação dos valores lançados pela Recorrente, devidamente escriturados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147771.0002/18-0, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.463.646,72**, acrescido das multas de 60% sobre o valor de R\$ 552.369,70, e de 100% sobre o valor de R\$ 911.277,02, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “a”, VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 419.876,08**, previstas no II, “d” da citada Lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DOVERGENTE – Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DOVERGENTE

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