

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0005/20-1  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0059-03/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/10/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0289-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE CRÉDITO NÃO EFETUADO. MERCADORIAS SINISTRADAS. Infração comprovada. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão realizada por estranho ao feito. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS MAIOR QUE A DE ENTRADAS. 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. Mantida a exigência fiscal. **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-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. O Autuado não contestou. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2020, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$1.460.693,89 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência de 04 infrações, embora somente as infrações 01 e 02 são objeto do presente recurso:

**Infração 01 – 01.05.12:** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente sinistradas, mês de dezembro de 2016. **Valor do débito:** R\$ 67.261,39. Multa de 60%.

**Infração 02 – 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 em exercício fechado (2016). **Valor do débito:** R\$ 1.111.029,15. Multa de 100%.

O autuado apresentou impugnação, a informação fiscal foi prestada pelo autuante e após concluída a instrução fiscal os autos remetidos à apreciação da 3ª JJF que após análise julgou Procedente em Parte, nos seguintes termos:

### **VOTO**

*O defendente comentou que um dos requisitos essenciais do lançamento é a sua motivação, e que estando a ação fiscal desprovida dos requisitos mínimos e indispensáveis de validade, e principalmente por não permitir ao Impugnante realizar o seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, impõe-se a anulação integral da autuação.*

*Disse restar claramente demonstrada a falta de clareza dos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, o que prejudica o seu direito de defesa, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade da autuação.*

*Observo que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, utilizando-se Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela fiscalização, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes.*

*De acordo com as peculiaridades do levantamento fiscal, podem ser apuradas informações conflitantes entre as fontes obtidas pela fiscalização e os dados fornecidos pelo contribuinte. Por isso, o levantamento fiscal não está atrelado unicamente aos livros e documentos fiscais do Contribuinte.*

*Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento, deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.*

*No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dívida quanto à sua qualificação, e conforme destacado na informação fiscal, prestada por estranho ao feito, nas folhas 1 a 3 tem a descrição das infrações, inclusive com a respectiva descrição complementar, de forma clara e completa com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada.*

*O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que não concorda, se referindo ao levantamento fiscal, atendendo o que determina o art. 18 do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99, e os demonstrativos dos cálculos foram entregues ao contribuinte.*

*Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS e penalidade por descumprimento de obrigação tributária, conforme descrição dos fatos efetuada de forma compreensível, tendo sido indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal e à 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, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do lançamento.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a” 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, acrescentando-se que a Informação Fiscal foi prestada por Auditora Fiscal estranha ao feito, quando foram analisados os argumentos defensivos em confronto com a auditoria fiscal. 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 aos demonstrativos elaborados pelo Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo Defendente em sua impugnação.*

*Quanto ao mérito, a Infração 01 trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente sinistradas, mês de dezembro de 2016.*

*O Defendente alegou impossibilidade de exigência de estorno do crédito em razão de perdas normais, ressaltando que nas infrações decorrentes de levantamento quantitativo de estoque não houve aplicação retroativa das alterações implementadas na Portaria 445/98, pela Portaria 01/2020. Ou seja, não abatido do demonstrativo de apuração das omissões, o percentual de perdas previsto na referida Portaria.*

*Na informação fiscal prestada por estranho ao feito, foi esclarecido que de acordo com o DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSOES 22402046 2016, a partir das folhas 334, consta o valor na coluna (F) "PERDAS". Mencionou como exemplo o item de código 1000340, que tem a perda de 1 unidade abatida das omissões. Disse que a omissão cobrada teve a perda abatida, e sendo assim, não houve cobrança de ICMS sobre a omissão de saída referente às perdas.*

*Observe que o contribuinte deve estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra, furto, roubo ou extravio (Art. 312, IV do RICMS-BA/2012). RICMS-BA/2012:*

*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.*

*Conforme esclarecimentos apresentados na informação fiscal, consta no enquadramento legal que a exigência fiscal está baseada no art. 30, inciso, IV da Lei nº 7.014/96, e no inciso IV, do art. 312 do RICMS-BA/2012, que já estavam em vigor no exercício de 2016. O art. 30, inciso, IV da Lei nº 7.014/96, determina que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se creditou, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

*Desta forma, os dispositivos citados tratam de perdas normais, objeto do respectivo PAF, e já vigoravam na época do fato gerador. Como houve o abatimento da perda no levantamento quantitativo de estoque, a cobrança do estorno de crédito sobre a perda está baseada na legislação.*

*Na informação fiscal também foi esclarecido que o § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, prevê 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. Disse que o cálculo foi feito e consta no DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA DE ESTORNO DE CRÉDIO SOBRE PERDAS 22420046 – DILIGÊNCIA, apenas o estorno do crédito sobre as perdas das omissões de saídas, ficando reduzido o débito originalmente apurado para R\$ 43.636,16, conforme fls. 137/138 e CD à fl. 139 do PAF.*

*Considerando que os procedimentos previstos na legislação não foram comprovados pelo Defendente, relativamente às hipóteses de perda, furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência com mercadorias ou bens, concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento, no valor de R\$ 43.636,16, apurado na revisão efetuada pela Auditora Fiscal que prestou a Informação Fiscal.*

*Infração 02 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2016).*

*Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. No mencionado levantamento é cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.*

*A Portaria nº 445, de 10/08/1998, dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em estabelecimento de contribuinte, num determinado período, pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto devem levar em conta a análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.*

*O defendente alegou que o Autuante desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em códigos genéricos, fato que em parte ensejou a diferença apontada pelo Fiscal. Informou que utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição "Produtos Genéricos", os quais são empregados nas hipóteses em que no momento das saídas ou entradas, os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque.*

*Também alegou que em segundo plano, outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à sua atividade. Afirmou que as diferenças apuradas decorreram de quebras e/ou perdas razoáveis e normais, em face da atividade que desenvolve, fato que foi totalmente desconsiderado.*

*Na informação fiscal, a Auditora apurou que a perda foi aplicada conforme o DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSOES 22402046 2016, a partir da folha 334, portanto, não há correção a ser feita referente à aplicação das perdas na infração 2.*

*Disse que a forma de apurar a perda no levantamento quantitativo de estoque está definida no art. 3º, da Portaria nº 445/98. O levantamento quantitativo de estoque da infração 2 utilizou o percentual de perda de 2,05%, conforme o inciso I do § 1º do art. 3º da Portaria 445/98 (comércio varejista de supermercados), e de acordo com o DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES. Citou como exemplo o item com código 1-3710418.*

*Se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou a Legislação deste Estado (artigo 205 do RICMS-BA/2012). Como o próprio Defendente reconheceu, os elementos constitutivos do débito apurado foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos referentes à EFD (Escrituração Fiscal Digital) e Notas Fiscais Eletrônicas, e o defendente precisaria adotar todas as providências no sentido de corrigir possível erro na EFD, criando as condições para que a fiscalização fosse realizada sem o mencionado equívoco de escrituração.*

*O Autuado apresentou o entendimento de que não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS, o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de itens, seja no “código ordinário”, ou no “código genérico”. Caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico”, e na saída seja utilizado o “código ordinário”, 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.*

*Na informação fiscal foi destacado que eventual registro inadequado na entrada ou na saída de mercadorias quando o operador não tiver conhecimento do código do produto, pode ter reflexos nos valores das operações, por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.*

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

*Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a Escrituração Fiscal Digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o autuado não providenciou a correção prévia, a sua escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as alegações defensivas.*

*O Impugnante alegou ainda, que outra parte da diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à sua atividade. Disse que as diferenças apuradas decorreram de quebras e/ou perdas razoáveis e normais em face de sua atividade, fato que foi totalmente desconsiderado.*

*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 deveria emitir nota fiscal para baixa no estoque, e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias.*

*Constitui obrigação do contribuinte, estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração. (art. 312, IV do RICMS-BA/2012).*

*Conforme previsto no § 1º do art. 3º da Portaria SEFAZ nº 445/98, “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”. No comércio varejista de supermercados: 2,05%.*

*Também foi estabelecido no § 3º do mencionado artigo: “Para efeitos de que trata o § 1º deste artigo, deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte no período fiscalizado, em decorrência da perda, furto ou extravio”.*

*Na informação fiscal, foi esclarecido que de acordo com o DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES, consta o valor na coluna (F) Perdas.*

*Analisando o mencionado demonstrativo, constata-se que efetivamente se encontra a coluna “F” correspondente a “PERD/ADMIT”, conforme previsto na Portaria SEFAZ nº 445/98.*

*Também foi destacado na informação fiscal que o defendente mencionou o percentual admitido de 2,05%, de acordo com o índice de perdas do admitido no LAUDO DE AVALIAÇÃO DE PERDAS NO VAREJO BRASILEIRO. Disse que restou comprovado que o percentual solicitado pelo Defendente já tinha sido aplicado no levantamento quantitativo de estoque.*

*Concordo com as informações apresentadas na Informação Fiscal, e conforme 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. Mantida a exigência fiscal.*

*[...]*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, em razão da redução do débito relativo à Infração 01, para R\$ 43.636,16, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

Inconformado com a procedência parcial do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 175 a 213) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Diz que por ocasião do julgamento de primeira instância, a i. Junta Julgadora, acatando o reconhecimento feito nas informações fiscais, entendeu pela procedência parcial da autuação, reduzindo o valor da infração 01 de R\$67.261,39 para R\$43.636,16 e mantendo o valor da infração 02. Entretanto, consoante pretende demonstrar, a redução parcial efetivada na informação fiscal não reflete a verdade material dos fatos, sendo improcedente o crédito tributário remanescente.

Em síntese, restou esclarecido na informação fiscal que houve o expurgo das perdas para efeitos do estorno e a legislação permite o estorno relativo a perdas normais mesmo antes da alteração da Portaria nº 445/98, promovida pela Portaria nº 01/2020.

Entretanto, para efeitos da Infração 1, o estorno pretendido pelo fisco baiano não obedecem às regras da Portaria nº 445/98, que rege o procedimento de estorno, quando ele é realizado a partir de levantamento quantitativo de estoque, haja visto que a previsão de estorno foi introduzida na redação da Portaria nº 445/98, pela Portaria nº 445/19, com o acréscimo do parágrafo único ao art. 5º. Portanto, a regra de estorno de crédito criada em outubro de 2019 não alcança o período autuado, porque ele remonta ao exercício de 2016.

Ressalta-se que a legislação tributária se aplica aos fatos geradores futuros, nos termos do art. 105, do Código Tributário Nacional – CTN, cabendo sua aplicação à fato pretérito apenas nos casos taxativamente nos incisos do art. 106, do mesmo diploma legal, o que não se observa no presente caso.

Noutro giro, admitindo-se por hipótese argumentativa que o estorno é devido, a regra posta no parágrafo primeiro do art. 5º, Portaria nº 445/19, prevê que o estorno está limitado aos percentuais previstos nos incisos do § 1º, do art. 3º, da mesma portaria.

O percentual previsto para o setor da Recorrente está disposto no inciso I, do § 1º do citado art. 3º, o qual diz que a apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer 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 seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período que é 2,05%, no comércio varejista de supermercados.

Depreende-se, portanto, que a base de cálculo do estorno, nas hipóteses de levantamento quantitativo, sempre será o valor de 2,05% supratranscrito. Nesse cenário, o estorno previsto na Portaria nº 445/98 não deve alcançar valores maiores que o percentual multicitado, sob pena de nulidade do trabalho fiscal.

No entanto, o estorno pretendido pelo fisco extrapolou em muito o referido percentual, visto que

admitiu valores bem superiores ao percentual em comento. Para efeitos de exemplos do que acontece com todos o cálculo que substancia a Infração 1, apresenta-se – como exemplo – a métrica utilizada pela autoridade autuante para o cálculo do estorno do produto “1-1100973 - 2 SH PALMOLIVE / 1 SHAMPO 350ML”:

DATA	CÓDIGO	DESCRIÇÃO PRODUTO	ESTOQU E FINAL	ESTOQU E FINAL INFO	DIF ESTOQUE S/PERD	SÁDABXEST	PERDA SETO	PERDA ADMIT	DIF ESTOQ INF-CAL	PREÇO UNIT ENTRAL	VL BC ESTORN	VL ENTRAD	VALOR ICMS	ALÍQUOTA MÉDIA	VALOR ESTORN
31/12/2016	1-1100973	2 SH PALMOLIVE/1 SHAMPO 350ML	0	8	4	0	1	1	3	11,46	11,46	597,65	71,62	12%	1,38

Extrai-se do cálculo supratranscrito que a diferença de estoque apurada pelo fisco é de 4 (quatro) unidades e o valor que foi utilizado para o cálculo do estorno é de 1 (uma) unidade, o que estabelece um percentual de perda igual a 25% da omissão apurada, enquanto o percentual permitido é de apenas 2,05%.

O estorno limitado ao percentual de 2,05% é medida impositiva, uma vez que esse mesmo percentual será excluído do levantamento quantitativo para efeitos de apuração de omissão de saída. O legislador baiano andou bem na elaboração da regra disposta no parágrafo primeiro, do art. 5º, da portaria em voga, porque evita o descompasso entre o estorno e a cobrança de imposto por omissão de saída, o que ao fim ao cabo, prestigia o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Por outro lado, permitir o estorno em percentual maior que o do expurgo no cálculo da omissão de saída, é o mesmo que permitir glosa de crédito cuja saída foi objeto de cobrança de imposto, que, por sua vez, gera cumulatividade na cadeia fiscal.

Corroborando o alegado, a Recorrente apresenta demonstrativo no qual refaz os cálculos da fiscalização, a fim de que o estorno atinja apenas o percentual previsto na Portaria 445/98 sendo que o valor do estorno – se devido – perfaz o montante de R\$8.100,19 e não os R\$43.636,16, que constam da decisão ora recorrida.

Adicionalmente, o argumento do fisco de que o art. 312, inciso I do RICMS-BA/12 valida o estorno ora impugnado não deve prosperar, porque para efeitos de levantamento quantitativo, como se observa no presente caso, o valor da perda que é objeto do estorno é aquela presumida conforme o percentual de 2,05%, por imposição do parágrafo único do art. 5º da Portaria nº 445/98.

Ou seja, o estorno – se devido – não pode alcançar perdas normais, mas sim a perda presumida conforme o multicitado percentual.

Ademais, o art. 293 do RICMS-BA/12 aponta que o estorno sobre perdas normais não é devido, quando as mercadorias são sujeitas ao pagamento antecipado do imposto.

Corroborando o racional de não estorno sobre perdas normais (dentro dos limites admissíveis), temos a regra prevista na Portaria nº 18/2017 (segmento de petróleo).

Da interpretação específica das regras prevista na Portaria 445/98 e da interpretação sistêmica da legislação baiana, resta evidente que o estorno não pode alcançar as perdas normais, sendo – se exigível – devido sobre o percentual previsto para os casos de levantamento quantitativo. Isto posto, a Recorrente requer seja cancelada integralmente a Infração 1, por inaplicabilidade da regra de estorno ao período autuado (regra superveniente), ou, subsidiariamente, seja reduzido o estorno ao montante de R\$8.100,19, a fim de que o percentual de perda previsto na Portaria 445/98 seja obedecido.

Quanto à Infração 02 manteve integralmente o valor, porque a informação fiscal apontou que as perdas foram excluídas da apuração da omissão de saída, conforme o percentual de 2,05%.

Em que pese a afirmação auditora fiscal de que a perdas no percentual de 2,05% foram aplicadas a todos os itens constantes do levantamento quantitativo, é possível identificar exemplos nos quais

a perda não foi aplicada, na mesma folha 628 do referido “DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES 22420046 2016”, porque a “coluna (F)” está zerada. Veja-se:

Código	UnidInv	Descrição	EstIni (A)	Entradas (B)	Produção (C)	Saídas (D)	Consumo (E)	Perdas (F)	E G=(F
1-3701027	UN	QA COBERTURA P/SORV CARAM 300G	5,000	180,000	0,000	110,000	0,000	4,00	
1-3701034	UN	QA COBERTURA P/SORV CHOC 300G	0,000	240,000	0,000	210,000	0,000	5,00	
1-3701085	UN	QA COBERTURA P/SORV MOR 300G	0,000	192,000	0,000	173,000	0,000	4,00	
1-3702055	UN	ELAST GROSSO S/METAL COL OFRA C/8	9,000	36,000	0,000	22,000	0,000	1,00	
1-3702118	UN	TIARA LARGA TEXTURA THEC OFRA	23,000	24,000	0,000	32,000	0,000	1,00	
1-370219	UN	MANT COMUM ITACOLONY LT 200 GR	17,000	900,000	0,000	838,000	0,000	19,00	
1370348	UN	ALFACE AMERICANA UN Tot.Imposto: 3,89(Div. desor.)	10,000	3.895,000	0,000	3.501,000	0,000	80,00	
1-370677	UN	RUM MONTILLA CARTA BRANCA GFA 1L	0,000	156,000	0,000	92,000	0,000	3,00	
1-3707579	UN	ESCORREDOR LOUCA CASAR 354	4,000	72,000	0,000	60,000	0,000	2,00	
1-3707814	UN	ESP BARB NIVEA SENSIT 193G /200ML	16,000	156,000	0,000	119,000	0,000	4,00	
1-370783	UN	SAL REFINADO LEBRE PCT 1K	216,000	8.620,000	0,000	6.995,000	0,000	181,00	
1-37082	KG	GOIABA VERMELHA CD KG	0,000	1.270,000	0,000	9,500	0,000	28,04	
1-370820	UN	SUC CON MAGUARY UVA 500ML	64,000	84,000	0,000	109,000	0,000	3,00	
1-370950	UN	SUC CON MAGUARY ABACAXI 500ML	32,000	144,000	0,000	124,000	0,000	4,00	
1-3710388	UN	MINI HUB 2.0 4 PORTAS BRIGHT 0059	0,000	14,000	0,000	8,000	0,000	0,00	
1-3710418	UN	BACALHAU LING 8/10 KG	0,000	550,000	0,000	0,000	0,000	11,00	
1-37105	KG	GOIABA BRANCA CD KG	0,000	13,000	0,000	3,000	0,000	0,00	
1-3710517	UN	BALS POS BARBA NIVEA SENSIT 100G	5,000	30,000	0,000	22,000	0,000	1,00	
1-3710999	UN	ERVA CIDREIRA	0,000	2,000	0,000	1,000	0,000	0,00	
1-3713817	UN	CHA VERDE LAR 15ENV DR	94,000	72,000	0,000	38,000	0,000	3,00	

Para que não restem dúvidas sobre a não aplicação da regra de perda em todos os itens do levantamento, a Recorrente “filtrou” os referidos produtos (“1-3710388 - MINIHUB 2.0 4 PORTAS BRIGHT 0059” e “1-3719732 – KIT SUPRIMENTOS BATEPREGO R-1-505”) no Excel denominado “DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES 22420046 2016” fornecido pela fiscalização baiana, no qual o valor da “coluna (OMISSÃO DE SAÍDAS)”, sem perdas, coincide com



o valor utilizado como base de cálculo do ICMS devido por omissão de saída.

Apresenta-se, também, o filtro dos referidos produtos no Excel denominado “DEMONSTRATIVO\_DE\_AUDITORIA\_ESTOQUES\_OMISSAO\_SAIDAS\_22420046\_2016\_x6493818692191071677”, para demonstrar que a “coluna VALOR DO ICMS” comprova que exige-se o imposto por omissão de saída sem aplicação da perda percentual de 2,05%.

Isto posto, é de rigor o cancelamento da infração 2, uma vez que o levantamento quantitativo não respeitou a regra de perda prevista na Portaria nº 445/98, contaminando a Decisão recorrida de nulidade.

Adicionalmente, a Recorrente aponta que o valor da “base de cálculo reduzida” apurada no levantamento quantitativo perfaz o montante de R\$ 6.041.656,93, conforme apontado no demonstrativo “DEMONSTRATIVO\_DE\_AUDITORIA\_ESTOQUES\_OMISSAO\_SAIDAS\_22420046\_2016\_x6493818692191071677”.

Aplicando a alíquota de 18%, o resultado é de R\$1.087.498,25 e não os R\$1.111.029,15 lavrados.

Ao final, a Recorrente indica que as perdas já registradas, também, devem ser excluídas do levantamento quantitativo, porque tais mercadorias não pertencem ao seu estoque, o que, por sua vez, impede a caracterização de omissão de saída, sob pena de quebra da verdade material.

Isto posto, a Infração 2 deve ser cancelada ou ao menos que o trabalho fiscal seja refeito, para que o valor apurado em levantamento quantitativo respeite as regras previstas na Portaria nº 445/98.

As omissões de saída foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de produto comercializado, cujo procedimento, regulamentado pela Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, exige um caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal, nesses termos.

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. Contudo, conforme será demonstrado o levantamento fiscal executado não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício social fiscal, contendo vícios.

Em relação aos vícios de natureza material, o i. Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”. 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.

Ocorre 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, 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”.

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 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, 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.

Logo, 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, é imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque. Assim, resta comprovada a improcedência da infração em comento motivo pelo qual deve ser julgada improcedente.

Diante do exposto, requer que seja dado provimento integral ao presente Recurso Voluntário, para que preliminarmente, seja julgado nulo, diante da desobediência das regras previstas na Portaria 445/98 na consecução do levantamento quantitativo e no mérito, seja julgado improcedente, diante dos erros apontados na consecução do levantamento quantitativo.

## **VOTO**

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2020, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$1.460.693,89 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência de 04 infrações, embora somente as infrações 01 e 02 estão sendo discutidas. É o que passo a analisar.

Preliminarmente, pede pela Nulidade, alegando que o estorno previsto na Portaria 445/98 não deve alcançar valores maiores que o percentual multicitado, e que o levantamento quantitativo não respeitou a regra de perda prevista na Portaria nº 445/98, contaminando a Decisão recorrida.

Não há o que se falar em nulidade, visto que os valores estão sendo cobrados com base na legislação vigente, conforme se observa no mérito a seguir demonstrado.

No tocante à Infração 01, foi lavrada por deixar de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente sinistradas, mês de dezembro de 2016, no valor do débito de R\$67.261,39 e que fora reduzida para R\$43.636,16 com multa de 60%. Alega a recorrente que o estorno pretendido pelo fisco baiano, não obedecem às regras da Portaria 445/98, que rege o procedimento de estorno, quando ele é realizado a partir de levantamento quantitativo de estoque, visto que, a redação foi dada pela Portaria nº 445/19, publicada em 24/10/2019 e o período fiscalizado foi 2016, anterior a publicação.

Conforme já relatado em Primeira Instância, em análise da informação fiscal prestada por estranho ao feito, foi esclarecido que de acordo com o DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES 22402046 2016, a partir das folhas 334, consta o valor na coluna (F) “PERDAS”. Mencionou como exemplo o item de código 1000340, que tem a perda de 1 unidade abatida das omissões. Disse que a omissão cobrada teve a perda abatida, e sendo assim, não houve cobrança de ICMS sobre a omissão de saída referente às perdas.

A previsão para estorno ou anulação do crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de

mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra, furto, roubo ou extravio está prevista no Art. 312, IV do RICMS-BA/2012.

Conforme se pode observar, com base na legislação vigente à época dos fatos, qual seja o exercício de 2016, descrito na autuação (Art. 30, inciso, IV da Lei nº 7.014/96), prevê que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se creditou, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Toma-se como exemplo, o produto mencionado pela Recorrente, na qual diz que, resta demonstrado que houve o abatimento da perda no levantamento quantitativo de estoque, a cobrança do estorno de crédito sobre a perda está baseada na legislação, que no entanto, o estorno pretendido pelo fisco extrapolou em muito o referido percentual, visto que admitiu valores bem superiores ao percentual em comento, e que cita o produto “1-1100973 - 2 SH PALMOLIVE / 1 SHAMPO 350ML”, inclusive com demonstrativo como abaixo:

È

A Recorrente afirma que “extraí-se do cálculo supratranscrito que a diferença de estoque apurada pelo fisco é de 4 (quatro) unidades e o valor que foi utilizado para o cálculo do estorno é de 1 (uma) unidade, o que estabelece um percentual de perda igual a 25% da omissão apurada, enquanto o percentual permitido é de apenas 2,05%.

Em análise do demonstrativo acostado aos autos – DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES 22420046 2016 traz o seguinte cálculo:

EST IN	ENT	PROD	SAI	CONS	PERDAS	EST FIN CALC	EST FIN INF	QTDE OMIS	PREÇO MÉDIO	VL OMIS
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	G=(A+B+C-D-E-F)	(H)	I=(G-H)	J	K=(I-J)
0	54	0	42	0	1	0	8	3	18,92	55,76

Se multiplicarmos as entradas (54) pelo percentual de perda (2,05%) encontra-se uma perda de 1,107 (arredondado para 1) demonstrado na coluna F.

Logo:

*Estoque Informado = 8*

*Entradas = 54*

*Percentual de Perda = 1,107 (Arredondado para 1)*

*Estorno = (1 x 11,46) x 12% = 1,38 (Valor que está sendo considerado na Infração 1)*

Conforme se verifica no demonstrativo da apuração o valor que está sendo considerado para estorno é o equivalente ao percentual estabelecido na legislação.

Portanto, na Infração 01 está sendo cobrado o estorno referente ao percentual de perda de 2,05%, enquanto que na Infração 02 está sendo cobrada a omissão de saídas, conforme se verificará quando da análise da referida infração.

Em relação ao art. 293 do RICMS-BA/12 em que a Recorrente aponta que o estorno sobre perdas normais não é devido, quando as mercadorias são sujeitas ao pagamento antecipado do imposto, prevê o referido artigo que na hipótese de perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias recebidas com ICMS pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal o valor do imposto pago antecipadamente, vedado, contudo, o crédito relativo ao ICMS da operação normal, devendo a nota fiscal, emitida para esse fim, especificar as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o imposto

recuperado, e conter observação acerca do motivo determinante desse procedimento, e não foi acostado aos autos nenhuma comprovação de tais ocorrências, nem tampouco, notas fiscais emitidas para este fim.

Em relação ao estorno de crédito cobrado na Infração 01, é referente ao ICMS normal e não referente ao ICMS ST.

Desta forma, entendo que não merece reparo a decisão de piso, inclusive quanto a redução do débito originalmente apurado para R\$43.636,16, conforme fls. 137/138 e CD à fl. 139 do PAF.

Não consta dos autos outras provas relativamente às hipóteses de perda, furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência com mercadorias ou bens, que comprove a ocorrência destas situações, portanto resta mantida a infração.

No que concerne à Infração 02, foi lavrada pela 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 em exercício fechado (2016). Valor do débito: R\$1.111.029,15. Multa de 100%.

Alega a recorrente que o levantamento quantitativo não respeitou a regra de perda prevista na Portaria 445/98, contaminando a Decisão recorrida de nulidade e que o autuante desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em códigos genéricos, fato que em parte ensejou a diferença apontada pelo Fiscal. Informou que utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição “Produtos Genéricos”.

A referida Portaria trata acerca dos procedimentos que devem ser adotados na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em estabelecimento de contribuinte, num determinado período, pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto devem levar em conta a análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

Os produtos comercializados pelas empresas devem ser indicados de forma individualizada, com os códigos e referências correspondentes de modo que reflita todos os itens que entraram e saíram do estabelecimento, com a descrição e respectivos códigos, tomados a partir do estoque inicial e ao termo do estoque final, oficialmente registrados na escrita fiscal do contribuinte.

No disposto do art. 3º da Portaria nº 445/98, diz é possível fazer o levantamento quantitativo por agrupamento no caso de diversas mercadorias terem sido identificadas com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, bastando para isto reunir-se no mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

Cabe salientar que, a responsabilidade pela descrição correta dos itens cabe ao Contribuinte, inclusive a escrituração fiscal e a transmissão de dados à SEFAZ, devendo refletir adequadamente os documentos fiscais. Na hipótese de eventuais inconsistências apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado comprovar com sua escrituração e correspondente documentação fiscal.

Observando a informação fiscal, verifica-se que a Auditoria apurou que a perda foi aplicada conforme o DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES 22402046 2016, a partir da folha 334, utilizando o percentual de perda de 2,05%, conforme o inciso I, do § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98 (comércio varejista de supermercados), e de acordo com o DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES portanto, não há correção a ser feita referente à aplicação das perdas na infração 2,

Em relação ao questionamento de que não foram aplicadas a todos os itens constantes do levantamento quantitativo, a perda de 2,05% é possível identificar exemplos nos quais a perda não foi aplicada, na mesma folha 628 do referido “DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES

OMISSÕES 22420046 2016”, porque a “coluna (F)” está zerada, verifica-se que estão zerados aqueles itens cujo valor resultante é inferior a 0,5 atendendo aos arredondamentos previstos na Portaria. Inclusive utilizando o exemplo do item 1-3710388 - MINIHUB 2.0 4 PORTAS BRIGHT 0059 a perda seria de 0,286, portanto, arredondado para 0. Foi verificado inclusive que nos casos dos produtos cujo valor foi superior a 0,5 o valor é arredondado para maior, nos termos do § 2º, do Art. 3º da citada portaria.

Usando como exemplo o produto demonstrado na Infração 01 – 1100973 - SH PALMOLIVE/1 SHAMPO 350ML, verifica-se que está sendo cobrado na Infração 02 somente a diferença, que no caso, são 03 unidades, conforme se verifica no DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES 22402046 2016

Na hipótese de mercadorias que tenham 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, deverá ser emitida nota fiscal para baixa no estoque, e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, o que não foi possível verificar nos autos.

Diante de tais considerações, concluo pela manutenção integral da Decisão de piso.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147771.0005/20-1, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.460.693,89**, acrescido das multas de 60% sobre R\$139.717,51 e 100% sobre R\$1.320.976,38, previstas no art. 42, incisos II, “d”, VII, “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES— PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – REALATORA

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