

**A. I. N°** - 147771.0001/17-6  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTE** - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 22/11/2017

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0217-03/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Infrações não impugnadas. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infrações reconhecidas. 3. 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. **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. Infrações subsistentes. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA APLICADA PELO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO. Autuado não contestou. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 20/02/2017, exige crédito tributário no valor de R\$2.728.790,91, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 1.** 03.02.02 - recolhimento a menos de ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas das mercadorias regularmente escrituradas, tributadas por ECF, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, no valor de R\$95.400,34, acrescido da multa de 60%;



**Infração 2.** 03.02.02 - recolhimento a menos de ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas das mercadorias regularmente escrituradas, tributadas por transferências para outras unidades da Federação, com alíquota inferior a prevista na legislação, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2012 no valor de R\$9.421,92, acrescido da multa de 60%;

**Infração 3** - 01.02.05 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, no valor de R\$77.452,58 acrescido da multa de 60%;

**Infração 4** - 01.02.03 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria beneficiada com isenção do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, no valor de R\$3.735,40, acrescido da multa de 60%;

**Infração 5** - 01.05.03 - deixou de efetuar o estorno de crédito de ICMS relativo as entradas de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, no valor de R\$190.962,72 acrescido da multa de 60%;

**Infração 6** - 04.05.02 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, no ano de 2012, no valor de R\$1.626.129,55, acrescido da multa de 100%;

**Infração 7** - 04.05.08 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria em exercício fechado, no ano de 2012, no valor de R\$82.947,50, acrescido de multa de 100%;

**Infração 8** - 04.05.09 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Omissão apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2012, no valor de R\$28.391,22, acrescido de multa de 60%;

**Infração 9** - 07.15.05 - multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$614.349,68.

O autuado impugna o lançamento fls.145/158. Reproduz as irregularidades que lhe foram imputadas. Afirma apresentar impugnação contra a exigência consubstanciada no auto de infração em epígrafe, pelas seguintes razões de fato e de direito. Registra a tempestividade da peça defensiva.

Afirma que as exigências consubstanciadas nas infrações 06, 07 e 08 devem ser julgadas insubsistentes, razão pela qual se vale da presente impugnação, visando o cancelamento do crédito tributário exigido indevidamente.

Informa que está procedendo à extinção dos créditos tributários correlatos às infrações 01 (03.02.02), 02 (03.02.02), 03 (01.02.05), 04 (01.02.03), 05 (01.05.03) e 09 (07.15.05), mediante pagamento, cujo comprovante de quitação deverá ser apresentado oportunamente.

No que se refere às infrações 06, 07 e 08, diz que as omissões de entradas 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. Reproduz o inciso I do art. 3º da legislação citada.

Aduz que esta 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, 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, no aspecto formal.

Sob o ponto de vista formal, em relação às infrações 07 e 08, afirma 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, alega que o Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”, conforme diz que será demonstrado. Informa que a partir da aplicação da fórmula  $EI + Entradas - Saídas = Estoque\ Final$ , o fiscal efetuou supostas omissões de entradas/saídas, pois, sob tal ótica, as quantidades em Estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período, se demonstram superiores/inferiores às saídas e ao Estoque Final.

Explica que além dos outros motivos já veiculados anteriormente, o fiscal deixou de considerar integralmente os produtos registrados com “códigos genéricos”, fato este, que em parte, ensejou a diferença apontada pelo Fiscal. Isso porque, 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, frisa que 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”.

Diz esclarecer que tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, o mesmo tipo (espécie) da mercadoria (gênero) é registrado no seu sistema com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto. Portanto, ainda que tenham códigos distintos no sistema, 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, explica que caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico” e na saída seja utilizado o “código ordinário” (específico do produto), ou vice-versa, também será apontada a diferença de estoque ou até mesmo falta de registro de entradas ou de saídas, o que não se verifica de fato. Trata-se de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no seu sistema.

Comenta que na medida em que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, os cálculos e demonstrativos apresentados, restaram totalmente eivados de vício, já que a fiscalização presume entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registro, 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.

Afirma que na remotíssima hipótese de a fiscalização entender pela procedência da infração, verifica-se, que o fiscal aplicou, equivocadamente, a multa de 100% nas infrações 06 e 07. Isso



porque, conforme visto acima, a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada e de saída num mesmo exercício (2012), cuja omissão de saídas superou a entrada, de modo que, a multa prevista pela legislação no caso do procedimento adotado pela fiscalização é no percentual de 70%, conforme previsto no artigo 13, I, da Portaria nº 445/98. Reproduz este dispositivo. Entende que caso a presente infração subsista, o que veemente não acredita, deve ser aplicada a multa no percentual de 70% sobre o valor do imposto e não de 100%.

No que se refere ainda, as infrações 06, 07 e 08, diz ser importante ressaltar que as mesmas 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, comenta que se depreende da análise destas infrações, que todas versam sobre supostas omissões de saídas e entradas em exercício fechado (2013), de modo que o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98. Todavia, não foi levada em consideração pela Fiscalização, o quanto previsto no artigo 15 da citada Portaria, que trata de levantamento quantitativo em exercício aberto detectando-se tanto omissão de entrada como omissão de saída de mercadoria.

Apresenta entendimento 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. Conclui que houve equívoco cometido no momento da autuação, já que a única infração que o Auto de Infração deveria ter é a infração 08.

Sobre a matéria reproduz alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, pela Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento. Ainda nessa linha de raciocínio, constata-se outra decisão proferida pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia no julgamento do Acórdão nº 0305-02/11, que entende, favorece a tese defensiva. Requer a nulidade destas infrações.

Acrescenta que quando constatada omissões de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque, verifica-se no RICMS/BA as regras, como deve ser apurada a base de cálculo do ICMS. (art.137 do RICMS/97).

Solicita seja procedida diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, a fim de expurgar do auto de infração as supostas mercadorias tidas como “omissas”, conforme argumentos veiculados na defesa, com reflexos diretos na base de cálculo, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Requer a estes Julgadores que se digne a conhecer e dar provimento à impugnação para julgar improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo. Pede ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

O Autuante presta informação fiscal fls.214/229. Diz que tendo a autuada apresentado suas razões de defesa, vem no prazo legal contestar as razões apresentadas conforme segue. Repete as irregularidades que foram apuradas. Diz que a autuada informa que está procedendo à extinção dos créditos tributários correlatos às infrações 01, 02, 03, 04, 05 e 09, mediante pagamento, e que apresentará oportunamente, os respectivos comprovantes de pagamento.

Diz que sobre os itens contestados a autuada 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. Sintetiza os argumentos defensivos de que, sob o aspecto formal, em relação às infrações 07 e 08, o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado que está sendo aqui discutido, de modo que não encontra qualquer respaldo legal na Portaria 445/98,



sendo, portanto, nulo. Em relação aos vícios de natureza material, o autuado disse que o Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em "códigos genéricos".

Sobre estas alegações, ressalta que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente. A descrição das infrações imputadas à autuada é clara e precisa, a tipificação legal das irregularidades apuradas está correta e o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que evidenciam todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado.

Afirma que todos os elementos constitutivos do débito tributário foram levantados através dos dados constantes dos arquivos referentes à EFD (Escrituração Fiscal Digital) e notas fiscais eletrônicas, cujos arquivos foram anexados ao Auto de Infração, através CD-R fl. 134 do PAF.

Rebate as alegações defensivas a respeito das infrações 06, 07 e 08, salientando que o levantamento fiscal foi efetuado em conformidade com a legislação estadual, ou seja a Portaria 445/98 e o RICMS/BA, considerando-se o estoque Inicial do Exercício (01/01/2012) quantidades entradas e as quantidades saídas durante o exercício e o estoque final do exercício (31/12/2012), ou seja, o levantamento quantitativo do estoque foi efetuado em Exercício Fechado.

Quanto às alegações da autuada, sobre a existência de alguns produtos cadastrados como "Produto Genérico" que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, se deve ao fato de a defendente ter utilizado mais de um código para a mesma mercadoria, não observando que a Legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 205 do RICMS/12, que reproduz.

Explica que devido a grande quantidade de documentos fiscais (notas fiscais e cupons fiscais) movimentados pela empresa no exercício, a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos EFD, conforme estabelece a Legislação, o que não foi cumprido pela autuada apesar de intimada, conforme Termo de Intimação fl.11, não atendendo até a data da lavratura do presente Auto de Infração, infringindo assim, a legislação tributária, §4º do art. 247 do RICMS/BA de 2012.

Assevera que as alegações da autuada com referência aos denominados produtos genéricos, não podem ser acolhidas, visto que é obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por consequência os arquivos EFD, de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar desconroles não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização. Na hipótese de no momento da comercialização o operador não ter conhecimento do código do produto, a medida adequada é uma posterior retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Afirma que as alegações da autuada que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades, que apesar de códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não fazem sentido. Comenta que se trata de produtos diferentes, com preços diferentes, que se no momento da comercialização o operador não tiver conhecimento do código do produto, esta incorreção certamente terá reflexos nos valores das operações, por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Observa que os Estados elaboram as normas e é obrigatório o seu cumprimento pelos contribuintes, para através da escrituração fiscal e emissão de documentos fiscais através de meios eletrônicos, desenvolverem sistemas automatizados de fiscalização, objetivando permitir ao Fisco efetuar Auditorias em grandes empresas, com uma gama de informações gigantesca, com milhares de documentos fiscais emitidos e milhares de produtos envolvidos nas operações das empresas.



Explica que para possibilitar a execução de um Roteiro de Auditoria de Estoques em uma empresa do porte da autuada, de tradição, com rede de centenas de estabelecimentos, que atua no segmento varejista de Supermercado, operando com milhares de itens de mercadorias, é necessário um Sistema que processe informações de forma automatizada. Para se processar informações de forma automatizada, necessário se faz padroniza-las, ou seja, eventuais falhas internas dos contribuintes não podem comprometer todo um sistema.

Informa que a autuada já teve vários autos de infração com esta mesma alegação cujos Julgadores não acataram, tais como: (PAF 1477710001117 Acórdão 3290511, PAF 1477710002113 Acórdão 420312, PAF 1477710003101 Acórdão 1030511, 670113 do PAF 147771.0001/12-5, 710113 do PAF 147771.0002-12/1) e 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3, 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 ( 1ª Câmara ) e PAF 1477710002/13-0, com o brilhante voto vencedor do Conselheiro José Raimundo Conceição contendo esta infração julgado procedente ACÓRDÃO CJF Nº 0149-12/16 do PAF 47771.0003/14-4 e ACÓRDÃO JJF Nº 0118-02/16 do PAF 147771.0003/15-2.

Assinala que no Levantamento Quantitativo de Estoque por Espécie de Mercadorias, foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item constante do levantamento e entregues à autuada através dos demonstrativos constantes do Auto de Infração e do CD-R que foi anexado ao auto com cópia entregue também a autuada conforme recibo anexado ao PAF (fls.138 a 140).

Se a autuada afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como Produto Genérico, deveria ter adotado providências no sentido de atender a Intimação do Fisco e efetuar a correção nos arquivos EFD enviados à SEFAZ.

Remata que as alegações das razões de defesa vêm apenas demonstrar que problemas operacionais do contribuinte não foram devidamente analisados e evitados, resultando no devido cumprimento à Legislação Estadual.

Conclui que o Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias que serviu de base para as infrações 06, 07 e 08 está totalmente revestido de respaldo legal, pois está de acordo com as normas que regem o RICMS/BA, ou seja, mantém integralmente os termos e os valores constantes do Auto de Infração.

No que diz respeito a alegação defensiva de suposto equívoco na aplicação da multa, chama a atenção dos Julgadores, de que não pode prosperar, uma vez que a autuação está correta e devidamente respaldada na Legislação. Explica que a Impugnante não observou que Lei 7.014/96 sofreu alteração no artigo 42, pela Lei 11.899/10, efeitos a partir de 31/03/2010, estabelecendo a multa para as infrações 06 e 07 deste Auto de Infração, em 100%.

Sobre os argumentos de que se depreende da análise das infrações 06, 07 e 08, que versam sobre supostas omissões de saídas e de entrada em exercício fechado (2012) porém, o procedimento adotado no presente caso, só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, também não se sustenta.

Explica que na infração 06 foi exigido o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias, por ser o valor superior ao apurado nas omissões de entradas, conforme determina o § 1º do artigo 60 do RICMS/BA e o artigo 13 da Portaria 445/98. Já o ICMS exigido nas infrações 07 e 08, refere-se a omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, cuja omissão de entrada ensejou a cobrança do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário (art.10, I da Portaria 445/98) Infração 07 e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art.10, I, “b” da Portaria 445/98) Infração 08.

Sobre a citação da Autuada de alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração 274068.0014/13-0, salienta que este voto foi vencido, sendo proferido o voto vencedor pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a decisão da 3ª Junta de Julgamento através do Acórdão 0041-03/14, pela Procedência do Auto de Infração, conforme Ementa que reproduz.



Traz à colação inúmeras decisões deste CONSEF, para demonstrar a procedência deste Auto de Infração, a exemplo dos Acórdãos 0329-05/11, 0047-05/14, 0222-05/13, 0118-02/16.

Sobre a alegação de necessidade de diligência para recomposição da base de cálculo considerando a autuação ter sido mediante levantamento quantitativo de estoque, explica que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente e através dos dados constantes dos arquivos da EFD e das Notas Fiscais Eletrônicas do contribuinte. Portanto, não pode prosperar a solicitação de diligência fiscal, uma vez que os autos estão em conformidade com a legislação que rege a matéria.

Opina pela procedência da autuação.

Consta às fls. 232/248, extrato do SIGAT/SICRED com pagamento parcial do auto de infração, referente as parcelas reconhecidas pelo autuado.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por nove infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial. O autuado impugnou as infrações 06, 07 e 08, reconhecendo o cometimento das infrações 01, 02, 03, 04, 05 e 09 que ficam mantidas, considerando que sobre as mesmas não existe lide a ser julgada, devendo ser homologados os valores pagos. Assim, a contenda se restringe apenas à sexta, sétima e oitava infração, que foram impugnadas.

Sob o ponto de vista formal, o autuado arguiu nulidade em relação às infrações 07 e 08, afirmando 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.

Analisando as citadas infrações, verifico tratar-se respectivamente de: falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária (infração 07); e falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária (infração 08); ambas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria em exercício fechado. Saliento que ao contrário do entendimento revelado pelo autuado as irregularidades apuradas encontram-se previstas na portaria nº 445/98. Assim, a infração 07 está prevista no art. 10, I, "a", *in verbis*:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro, desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte:*

*1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado;*

De igual modo, a infração 08 está em consonância com o que estabelece o art. 10, I, "b" da multicitada Portaria 445/98, *in verbis*:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*



b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal;

Da simples leitura dos dispositivos acima reproduzidos, concluímos que a alegada nulidade do presente Processo Administrativo Fiscal – PAF não possui sustentação fática ou jurídica, visto que foi obedecido o devido processo legal e o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório. Constatamos que o Auto de Infração atende a todas as formalidades para a sua validade, conforme requisitos constantes no art. 39, RPAF/BA, não existindo vício na sua lavratura ou negação dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da legalidade. Estão presentes os princípios que informam o devido processo legal.

Afasto, portanto, as nulidades arguidas pelo autuado considerando que o procedimento fiscal, especialmente as infrações 06 e 07 se encontram em consonância com a Portaria 445/98, a Lei e o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do estado da Bahia.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia técnica nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, a ser realizada por fiscal estranho ao feito, conforme requerido em sua defesa. Os elementos constantes nos autos, já são suficientes para a formação de juízo de valor e convencimento dos Julgadores. Ademais, perícia e diligência fiscal não se prestam a trazer provas ao processo, reconstituir escrita do contribuinte, sequer para suprir a prova eventualmente mal formulada, incumbência que compete ao agente fiscal ou ao autuado. Portanto, com base nos incisos I, "a" e II, "b" do art. 147 do RPAF/99, não acolho tal pedido.

No mérito, as infrações impugnadas referem-se à falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior às das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, no ano de 2012, (infração 06); falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria em exercício fechado, no ano de 2012, (infração 07); falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Omissão apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2012 (infração 08).

Verifica-se que na infração 06 foi reclamado o imposto relativo à omissão de saída de mercadorias por ser o valor superior ao valor apurado de omissão de entrada dos produtos sujeitos ao regime normal de apuração do ICMS, conforme determina o §1º do artigo 60 do RICMS/BA e do artigo 13 da Portaria 445/98.

Ressalto que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

As infrações 07 e 08 acima descritas, foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques e estão amparadas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “*o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como, a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem*



*pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção” (grifo nosso).*

Estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O art. 60, § 1º, do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

A Portaria nº 445/98, que disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece no art. 10, que no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, (infração 07), bem como, o imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, (Infração 08) apurados na forma prevista no art. 10, I, “a” e “b” daquela Portaria.

Com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenorizadamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, o autuado, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, optou por não fazer contestações em relação às quantidades apuradas com divergências ou em relação ao preço médio consignado no levantamento fiscal. Neste caso, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado e concluo que no caso em análise, o levantamento fiscal reflete as normas da Lei 7.014/96 do RICMS/BA e da Portaria 445/98.

O Defendente alegou que o Autuante desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”. Ou seja, deixou de considerar integralmente os produtos registrados pelo Impugnante com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apurada no levantamento fiscal.

Informou 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 seu sistema com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto. Portanto, ainda que tenham códigos distintos no seu sistema, 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”. Caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico” e na saída seja utilizado o “código ordinário” (específico do produto), ou vice-versa, afirma que 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.

Observe que de acordo com o art. 205, do RICMS-BA/12, “o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço”, estando previsto que “no caso de alteração do código, o contribuinte deverá anotar no RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço” - § 2º deste mesmo artigo.



Neste caso, se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou o que a Legislação determina. Como o autuante informou que os elementos constitutivos do débito apurado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos referentes à EFD - Escrituração Fiscal Digital e Notas Fiscais Eletrônicas, cujos arquivos foram anexados ao Auto de Infração, através CD-R, fl. 134, o defendente precisaria adotar todas as providências no sentido de corrigir na EFD o erro alegado, criando as condições para que a fiscalização fosse realizada sem os mencionados equívocos de escrituração.

Na informação fiscal, o Autuante não acatou o argumento defensivo de que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades, afirmando que apesar de códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS, porque eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não fazem sentido, pois trata-se de produtos diferentes, com preços diferentes, e se no momento da comercialização o operador não tiver conhecimento do código do produto, esta incorreção certamente terá reflexos nos valores das operações, por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

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, torna-se desnecessário 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 na sua escrituração digital e correspondente documentação fiscal.

No caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as alegações defensivas, uma vez que o Autuado não carrou aos autos, a comprovação precisa de suas argumentações.

O defendente também alegou que o fiscal aplicou, equivocadamente, a multa de 100% nas infrações 06 e 07. Isso porque, a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada e de saída num mesmo exercício (2012), cuja omissão de saídas superou a entrada, de modo que, a multa prevista pela legislação no caso do procedimento adotado pela fiscalização é no percentual de 70%, conforme previsto no artigo 13, I, da Portaria nº 445/98.

A multa para este tipo de infração é estabelecida no art. 42, inciso III, da Lei 7014/1996, e a redação do mencionado inciso foi alterada pela Lei 11.899 de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/2010, estabelecendo a multa das Infrações 06 e 07 deste Auto de Infração em 100%, conforme art. 42, inciso III, alínea “g”, da referida Lei, *in verbis*:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*(...)*

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*

Por fim, a respeito da Decisão deste CONSEF estampada no Acórdão nº 0305-02/11, onde o Autuado entende favorecer sua tese defensiva e que foi usada como paradigma, observo que o citado voto foi vencido, sendo proferido Voto Vencedor contrário ao pretendido pelo impugnante



e posteriormente confirmado em segunda instância com o Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a decisão da primeira instância pela Procedência do Auto de Infração.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº147771.0001/17-6**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.114.441,23**, acrescido das multas de 60% sobre R\$405.364,18, e de 100% sobre R\$1.709.077,05 previstas nos inciso VII, alínea "a" e "b", inciso II, alínea "a" e "d" III, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$614.349,68**, prevista no inciso II, alínea "d", do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2017.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR