

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0001/17-6  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0217-03/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 22/08/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0180-11/19

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. De fato, se razão tiver o Recorrente, é certo que o fisco não deu causa, visto ser sua responsabilidade a codificação dos produtos, e se em busca da verdade material, não tiver condição de oferecer ao Fisco, possibilidade de aplicação da instrução normativa, para se efetuar eventual agrupamento de itens iguais ou similares mas com codificação diferente (como alegado), e tendo em vista a imensa quantidade de itens, é inviável que o Fisco arque com todo o encargo, sem demonstração efetiva da necessidade e viabilidade do agrupamento, mediante indicação clara das inconsistências, apontando nominalmente os produtos e os códigos diversos a eles associados, e assim, verdade material possível é a que foi demonstrada nos autos, visto o autuante se basear em informações codificadas pelo próprio Recorrente. Mantida a Decisão recorrida. Negada a preliminar de Nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 3ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 20/02/2017, quando foi lançado de ofício o valor histórico de R\$2.114.441,23, em decorrência de nove infrações, tendo impugnado e recorrido após julgamento de piso, apenas os itens 6, 7 e 8, abaixo descritos:

*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%;*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal julgou, por decisão unânime, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor abaixo transcrito em resumo:

## VOTO

*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.*

*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 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, apurado 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 carregou 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 Provedimento 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.*

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (273/288). Declara inicialmente, que as exigências consubstanciadas nas infrações 06, 07 e 08 foram impugnadas pela Recorrente em razão da sua insubsistência, tendo efetuado o recolhimento das demais infrações imputadas.

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

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

*I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;*

Que a portaria acima foi editada pela SEFAZ/BA com o intuito de orientar os procedimentos de fiscalização do quantitativo de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dispondo sobre o alcance dos procedimentos na realização dos levantamentos quantitativos. Contudo, conforme será demonstrado pela Recorrente, o levantamento fiscal executado não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício social fiscal, contendo vícios tanto no seu aspecto legal material, bem como formal.

Sob o ponto de vista formal, em relação às infrações 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 nº 445/98, sendo, portanto, nulo.

Que em relação aos vícios de natureza material, o i. Fiscal desconsiderou operações de entradas e Ocorre, porém 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.

Ademais, importante ressaltar que as infrações foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, alegando a fiscalização que houve a falta de recolhimento do imposto na condição de responsável tributário. Assim, nos termos da legislação acima, verifica-se que o procedimento adotado no presente caso, só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos onde o exercício é fechado, como no presente. Portanto, resta demonstrado o equívoco cometido no momento da autuação, já que a única infração que o Auto de Infração deveria ter é a infração 08.

Assim, resta comprovada a improcedência das infrações 06, 07 e 08, 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, outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da Recorrente. É cediço que nas atividades de varejo é notória a ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque, seja pelo extravio, quebra (Transporte de eletrodomésticos), furtos, perecimento (alimentos) etc, ensejando, portanto, a diferenças de estoque.

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

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará 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 ou os serviços, conforme o caso:*

*V - 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;*

Para elidir qualquer dúvida, conforme comprova a 13ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro já anexado aos autos na impugnação, a atividade da Recorrente está submetida a um percentual de perda natural que pode ser assim classificado.

## Índice de Perdas por seções

### Perdas preço de custo/faturamento líquido

Categorias	Índice
<b>Geral</b>	<b>1,95%</b>
<b>Percíveis*</b>	2,91%
<b>Açougue</b>	2,24%
<b>FLV</b>	4,22%
<b>Frios e Laticínios</b>	1,58%
<b>Padaria</b>	2,37%
<b>Mercearia Seca</b>	0,82%
<b>Mercearia Líquida</b>	0,55%
<b>Higiene e Limpeza</b>	0,58%
<b>Perfumaria</b>	1,49%
<b>Bazar</b>	1,42%
<b>Eletro</b>	0,45%
<b>Têxtil</b>	0,44%

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”.

E nem se diga, com o devido respeito, 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.

Inclusive, em consonância com o exposto acima, já há precedentes deste Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em casos idênticos (levantamento quantitativo de estoque), no sentido de ser indevida a exigência do ICMS, quando demonstrada a existência de perdas normais e/ou quebras. Confira-se:

*“ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não observada na auditoria de estoque a quebra de peso do cacau em amêndoas, cujo índice foi atestado através Parecer Técnico da CEPLAC. Verificada a insubsistência da infração, quanto à obrigação principal, após a devida consideração, remanesce a multa pela infração a obrigação acessória de emitir documento fiscal para regularização do estoque, decorrente das quebras normais, nos termos do art. 157 do RPAF/99. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime” (SEF - BA - 147162.0038/01-2b - 16/10/2001) (g.n.)*

Portanto, 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).

Portanto, desde já, nos termos do disposto nos arts. 123, § 3º e 145 do RPAF, requer seja procedida diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, a fim de expurgar do Auto de Infração as supostas mercadorias tidas como “omissas”, conforme argumentos veiculados na presente defesa, com reflexos diretos na base de cálculo, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Por todo o exposto, requer a Recorrente se dignem Vossas Senhorias a conhecer e dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja reformada a decisão *a quo*, cancelando-se integralmente as infrações 06, 07 e 08 imputadas no Auto de Infração nº 147771.0001/17-6.

Às fls. 292/93, o processo foi convertido em diligência, para que fosse anexado um novo CD com os demonstrativos de omissões de entrada e saída, pois o CD inicial está partido, e que também

seja entregue outro CD ao Recorrente com todos os demonstrativos completos, e intimá-lo a apresentar eventuais códigos de entrada e saída, ditos genéricos, embora de mesmas mercadorias, para o autuante proceder ao agrupamento de itens similares de forma a atender a Portaria nº 445/98. Que ainda o contribuinte não apresentando os códigos devidamente corrigidos, na medida do possível, identificar e agrupar os itens similares com simultânea omissão de entrada e saída, de forma a se compensar tais omissões e se obter a verdade material.

Conta à fl. 332, intimação feita em 19/11/2018 e à fl. 298, em 18.12.2018, o Recorrente informou que tais correções estão sendo feitas com muito esforço e inclusive contratou empresa para atuar no levantamento das informações solicitadas e requereu dilação de prazo de mais 30 dias. À fl. 333 foi concedida a dilação de prazo solicitada.

Em 18.01.2018 a empresa se manifestou às fls. 303/04 e diz que em relação às saídas com códigos de produtos genéricos, 99% se referem a saídas com ECF e que os cruzamentos destes produtos ocorreram através dos registros dos cupons fiscais e anexa notas do SPED com a relação entre o item destacada na nota e o que foi lançado no cupom fiscal.

À fl. 308, o autuante presta suas informações sobre o pedido de diligência. Inicialmente, informa que foi anexado ao Auto de Infração o CD com todos os demonstrativos das infrações apuradas, e não estava partido pois foi autenticado conforme fls. 135 a 137, contudo atendendo ao solicitado nesta Diligência estamos anexando novo CD (fl. 326) com Recibos de Arquivos Eletrônicos (fls. 327 a 330) com todos os Demonstrativos do Auto de Infração. Foi entregue um CD com todos os Demonstrativos do Auto de Infração ao contribuinte devidamente autenticado conforme fls. 138 a 140 com os Recibos devidamente assinados pela Sra. Arlete Silva dos Santos no dia 20/02/2017.

Que está anexando cópia da Tabela de Entradas e Saídas de mercadorias e Tabela de Entradas e Saídas dos produtos registrados pela autuada com Código Genérico e Descrição Produto Genérico extraídas da Escrita Fiscal do Contribuinte (EFD) gravada no CD anexo (fl. 331). Que a empresa foi intimada antes do início da Ação Fiscal através do Termo de Intimação (fl. 11) a efetuar a correção dos Códigos e Descrição dos produtos que foram escriturados com Códigos Genéricos e Descrição Produto Genérico na sua Escrita Fiscal (EFD), contudo até a conclusão da Fiscalização não se manifestou como ocorrera em dezenas de outras oportunidades em que foi intimada em ações fiscais anteriores.

Atendendo a Diligência item 2 a empresa foi Intimada a corrigir a Escrituração Fiscal Digital, convertendo os Códigos e Descrição dos Produtos Genéricos (fl. 332), a empresa protocola pedido de prorrogação do prazo de 30 dias conforme Processo (fls. 297 a 301), a prorrogação do prazo foi concedida conforme Documento fl. 333 contudo conforme e-mail da GEAFI anexo (fl. 334), o contribuinte não pode mais retificar EFDs de 2012, visto que ultrapassou o prazo decadencial de 5 anos. Contudo na tentativa de atender à solicitação da diligência enviamos à empresa a tabela de saídas dos Produtos Genéricos para converter os lançamentos em códigos ordinários, conforme cópia e-mail anexo (fl. 335), mas a empresa não atendeu ao solicitado.

A empresa encaminhou à SEFAZ, Informação protocolada no dia 18/01/2018 (fls. 303 a 307), onde declara que *“em relação aos produtos com saídas com códigos de “produtos genérico”, como se concluirá da documentação apresentada, 99% referem-se a notas de saídas de produtos registrados em Equipamentos Emissores de Cupon Fiscal, ou seja, os cruzamentos destes produtos ocorreram através dos registros de saídas por Cupon Fiscal”*.

Que a empresa alega que nas divergências apontadas, e o autuante não considerou o fato de haver códigos genéricos que contribuíram para as omissões, contudo embora Intimada, como ficou claro na declaração da empresa, os produtos genéricos constantes nas saídas na Escrita Fiscal não foram convertidos para códigos ordinários, sendo assim, a autuada não forneceu as informações que possibilitasse acrescentar no levantamento quantitativo de estoques os produtos genéricos.

Que cabe salientar que na tabela de Saídas de Produtos Genéricos gravada no CD-R anexo ( fl. 331,) verificou que o valor dos produtos registrados com Códigos Genérico e Descrição Produto Genérico, movimentados nos CFOPs que afetam o Levantamento de Estoques totalizam apenas o valor de R\$28.318,31 enquanto que o valor da base de cálculo da omissão de saídas de

mercadorias reclamada no Auto de Infração corresponde ao valor de R\$9.565.467,94, ou seja o valor dos Produtos Genéricos correspondem apenas a 0,3% simplesmente algo irrelevante, caracterizando apenas argumentos protelatórios, considerando ainda que parte do valor das saídas registradas como Produto Genérico pode referir-se a produtos que no levantamento apresentaram omissão de entradas.

Que o valor registrado nas entradas conforme TABELA ENTRADAS TOTAIS 22420046 2012 constante do CD-R (fl. 331) com código e descrição Produto Genérico referentes às mercadorias tributadas corresponde a R\$112.861,10, valor este superior ao valor registrado nas saídas conforme Tabela Saídas Produto Genérico 22420046 2012 que corresponde a R\$28.318,31, caso a empresa retificasse os arquivos e fosse possível refazer o levantamento fiscal, certamente aumentaria o valor do Auto de Infração, tendo em vista que a infração apurada foi omissão de saída.

Sendo assim, as infrações 06, 07 e 08 foram apurados através dos dados extraídos da Escrita Fiscal do contribuinte e estão devidamente respaldadas na Legislação Estadual, por este motivo esperamos o julgamento procedente ratificando dezenas de Julgamentos exarados deste D. Conselho que citaremos adiante.

Aduz, com a devida vênia, o Sr. Relator, equivoca-se quando na diligência afirma que a autuada no Recurso Voluntário (fls. 273/88) alega que não houve respaldo legal da Portaria 445/98, sob a justificativa de que em certas ocasiões, no momento da venda, não é possível identificar o código ordinário ou específico do produto, e aí se utiliza do código genérico, e que mesmo sendo distintos (ordinário e genérico) tratam-se de mesmos produtos.

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

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

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

*§ 2º No caso de alteração do código, o contribuinte deverá anotar no RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço.*

Argumenta que a autuada desde o ano de 2006 (vide cópia ata de reunião anexa fl. 337 do PAF), tomou conhecimento da ilegalidade da utilização de código genérico nos Registros Sintegra enviados à SEFAZ, contudo, apesar de inúmeros Autos de Infração lavrados com estas mesmas infrações, não adotou providências no sentido de corrigir tal irregularidade.

No entanto, a utilização dos códigos genéricos pela autuada não impedia o desenvolvimento da fiscalização, pois a repercussão nos resultados era irrelevante. Por este motivo a empresa não foi autuada por descumprimento da obrigação acessória. Devido à grande quantidade de documentos fiscais (Notas Fiscais e Cupons Fiscais) movimentados pela empresa no exercício, a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital)

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 descontroles não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Pensar em atribuir agrupamento em empresas do varejo com milhares de itens é favorecer ao contribuinte desorganizado é lhe dar imunidade da Fiscalização, porque seguindo este caminho inviabiliza-se a Auditoria de Estoques.

O Auditor Fiscal não tem condições técnicas para fazer agrupamentos de milhares de mercadorias diferentes com preços unitários totalmente heterogêneos. Se esta atribuição for delegada ao



contribuinte, ele pode agrupar por gênero ou por tipo de mercadoria de forma a lhe beneficiar compensando omissão de saídas com omissões de entradas e aí pergunta-se como o Auditor Fiscal vai validar ou contestar este agrupamento.

Senhores Julgadores, as empresas precisam estabelecer critérios e sistemas internos para atender o Fisco cumprindo a Legislação, é inadmissível tornar o contribuinte imune de um instrumento da Fiscalização inviabilizando um Roteiro de Fiscalização que reclama milhões de Reais para os cofres Públicos.

A Portaria nº 445/98 precisa ser adaptada aos tempos atuais revogando-se o seu inciso III do artigo 3º, pois a própria Legislação Estadual já estabeleceu normas que a revoga no dispositivo acima citado.

Quanto a Jurisprudência citada na diligência, cabe observarmos que os Processos JJF nº 0134-01/13 e JJF nº 0149-01/13 foram relatados pelo mesmo Julgador, que fora voto vencido no PAF 1477710002/13-0 através do Acórdão JJF 1ª JJF 0142-01/14, julgado Procedente, onde o Relator votou pela nulidade utilizando-se dos mesmos argumentos e com Recurso não Provido através do Acórdão nº 0112-11/15 1ª CJF, cujos votos transcrevemos abaixo:

Que, tendo em vista, tudo o que foi exposto, que o Auto de Infração foi lavrado dentro da legalidade, que todos os elementos que compõe o crédito tributário estão demonstrados com clareza através de Demonstrativos anexados ao PAF cujas cópias foram entregues ao contribuinte, com o exercício da ampla defesa, considerando que a autuada não atendeu a Intimação Fiscal solicitada na Diligência, considerando que a autuada não apresentou uma impugnação objetiva no que se refere aos números apurados pela fiscalização, não trazendo provas materiais das suas alegações, entendemos que os esclarecimentos constantes desta Informação Fiscal traz os elementos necessários para tornar desnecessárias a solicitação do Sr. Relator para que o Levantamento de Estoques seja refeito, sendo assim, esperamos que o presente Auto de Infração seja julgado Procedente, para reparar o dano causado a Fazenda Pública com o irregular procedimento da autuada.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário que envolve apenas os 3 itens do lançamento a respeito de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias. Devo inicialmente registrar que o pedido de diligência solicitado na impugnação inicial e recusada em primeira instância, foi solicitado por esta Câmara, em respeito ao princípio da mais ampla defesa, de forma que o Recorrente teve mais uma oportunidade de carrear ao processo provas da eventual inconsistência do lançamento, de forma que descarto qualquer alegação de cerceamento à defesa, e sua consequente nulidade.

Alega de início o Recorrente que sob o ponto de vista 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 nº 445/98, sendo, portanto, nulo. Que apenas a infração 06 estaria formalmente sem vícios, embora aponte neste caso, vícios de ordem material que compromete a liquidez e certeza do valor lançado.

Quanto a este pedido de nulidade formal dos itens 07 e 08, foi baseado no fato que estes itens decorreram de omissões de entrada, portanto sem o registro documental. No caso, como se trata de antecipação tributária, o fato gerador do imposto ocorre mesmo na entrada, que diga-se, não é presumida, mas constatada mediante o levantamento feito a partir do estoque inicial, das aquisições, das saídas, e do estoque final de mercadorias. Diferenciam-se as infrações, apenas pelo caso de solidariedade com terceiros, quando a mercadoria já deveria entrar com o imposto retido na origem, e de responsabilidade própria, quando o Recorrente deveria ter efetuado o recolhimento, se registro houvesse.

Por outro lado, não há de se falar na Portaria nº 445/98 e sua vinculação ao levantamento aberto ou fechado. No caso da lide, o exercício foi encerrado, e a fiscalização jamais efetuou o

procedimento em aberto, dado que impossível (exercício de 2012, com procedimento em 2017). A única diferença existente entre a auditoria em aberto e o fechado, é que em vez do inventário declarado no último dia do exercício, o próprio autuante faz a contagem do estoque fazendo o inventário instantâneo, que servirá de base para o cálculo a partir do estoque inicial, das entradas e saídas, até a data da contagem física do estoque. Assim, nego o pedido de nulidade das infrações 7 e 8.

No mérito, o Recorrente alega, entre outras razões, que 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”.

De fato, existe na legislação baiana perdas para a auditoria de estoques feitas na indústria, não por conta de perdas ou extravios de produtos acabados, mas por conta da matéria prima utilizada na fabricação, que se sujeita às perdas inerentes ao próprio processo fabril, como as perdas de armazenagem, como se verifica comumente na evaporação de líquidos, escapamento de gases, diminuição ou aumento de volume decorrente das variações térmicas.

No caso da auditoria de comércio, não há previsão legal para se descontar as perdas, porquanto se tratar de produtos já acabados, não sujeitos a perdas inerentes ao processo fabril e por fatores físico-químicos, mas o Recorrente no levantamento do seu estoque físico para efeitos de inventário pode promover a saída de mercadorias furtadas, perdidas, danificadas ou extraviadas, o que permite ajustar o estoque e efetuar o consequente estorno do crédito fiscal, já previsto em lei. O Recorrente não prova ter efetuado saídas por estas razões, nem tampouco ter efetuado o estorno de crédito das entradas.

Quanto às variações do estoque por conta da logística de vendas, a administração fazendária instituiu metodologia fixada na supracitada Portaria nº 445/98, onde os casos de trocas sem o devido registro das devoluções assim como pela ausência do código de vendas do produto nas ocasiões em que o operador de caixa utiliza de mercadoria similar para não impedir a venda (entre outras razões de conhecimento geral), e foi esta a razão da diligência efetuada, no sentido de propiciar o autuante a refazer o procedimento com base nas mercadorias similares, onde o código de um produto de idêntico fornecedor, preço e qualidade, varia as vezes pela simples mudança de cor, assim como dos produtos genéricos que o recorrente alega que não foi considerado pelo autuante.

Segundo o Recorrente, o procedimento não retrata a realidade do quantitativo/movimentação do estoque, pois não levou em consideração a saída de mercadorias sob código “produtos genéricos”. Que 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.

Que assim, 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. Esta foi a razão da diligência, conforme descrição no Relatório.

O Recorrente atendendo à intimação para apresentação da correspondência entre os códigos genéricos e ordinários, apresentou um arquivo intitulado RELAÇÃO ITENS GENÉRICOS ITENS ENTRADAS com lista com os itens de entrada, onde consta o código do produto, contudo, sem a correspondência com o eventual código ordinário na saída.

Esclarecendo melhor, tomando-se como exemplo ERVA DOCE KITANO CART 40G 424, com código 778091, constata-se que o item se repete por várias vezes, com diferentes entradas, com o mesmo código, sem que tenha sido encontrado nenhum outro item ERVA DOCE, de outro fabricante, ou ainda que da mesma indústria, mas com embalagem e peso diferentes, pois todos possuem a mesma descrição e peso.

Assim, não há mesmo que se falar em código genérico a ser agrupado com código específico, já que inclusive este Relator, fez buscas a partir do código indicado 778091 e não encontrou nenhuma outra mercadoria com o mesmo código a não ser ERVA DOCE KITANO CART 40G 424.

Por outro lado, o Recorrente sequer demonstrou que tal produto teria saído com código diferente, já que não trouxe qualquer listagem de saídas com o mesmo produto de entrada, porém com código diferente. Fazendo uma varredura no demonstrativo do autuante acerca das omissões sequer foi encontrado ERVA DOCE KITANO.

Concluindo, cabe trazer uma razão aceitável para o fato do autuante não proceder ao que foi proposto – *“que a empresa alega que nas divergências apontadas, e o autuante não considerou o fato de haver códigos genéricos que contribuíram para as omissões, contudo embora Intimada, como ficou claro na declaração da empresa, os produtos genéricos constantes nas saídas na Escrita Fiscal não foram convertidos para códigos ordinários, sendo assim, a autuada não forneceu as informações que possibilitasse acrescentar no levantamento quantitativo de estoques os produtos genéricos”*.

De fato, se razão tiver o Recorrente, é certo que o Fisco não deu causa, visto ser sua responsabilidade a codificação dos produtos, e se em busca da verdade material, não tiver condição de oferecer ao fisco, possibilidade de aplicação da instrução normativa, para se efetuar eventual agrupamento de itens iguais ou similares, mas com codificação diferente (como alegado), e tendo em vista a imensa quantidade de itens, é inviável que o Fisco arque com todo o encargo, sem demonstração efetiva da necessidade e viabilidade do agrupamento, mediante indicação clara das inconsistências, apontando nominalmente os produtos e os códigos diversos a eles associados, e assim, a verdade material possível é a que foi demonstrada nos autos, visto o autuante se basear em informações codificadas pelo próprio Recorrente.

Face ao exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE.

## 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** o Auto de Infração nº 147771.0001/17-6, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.114.441,23**, acrescido das multas de 60% sobre R\$405.364,18 e 100% sobre R\$1.709.077,05, previstas no art. 42, incisos VII, alíneas “a” e “b”, II, “a” e “d” e III 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, “d”, do mesmo artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANGELI MARIA GUIMALHÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS