

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0004/16-7  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0113-03/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 22/08/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0181-11/19

**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. Negada a preliminar de Nulidade. Mantida a Decisão recorrida. 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 26/12/2016, quando foi lançado de ofício o valor histórico de R\$1.863.918,74, em decorrência de nove infrações, tendo 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\$734.617,85, 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\$135.235,08, 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\$55.402,91, acrescido de multa de 60%;*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, por decisão unânime, julgou pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor abaixo transcrito em resumo, após negar o pedido de nulidade do processo, assim como de diligência:

## **VOTO**

*No mérito, de acordo com as alegações defensivas, o defendente não impugnou as infrações 01, 02, 03, 04, 05, e 09, informando que o comprovante de quitação deverá ser apresentado oportunamente. Impugna as infrações 06, 07 e 08, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque. Dessa forma, considero procedentes os itens não impugnados, considerando que não há lide a ser decidida.*

*As infrações 06, 07 e 08 serão tratadas conjuntamente, considerando que se referem a exigência de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, tendo sido impugnadas de forma conjunta pelo defendente.*

*A infração 06 trata da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.*

*Infração 07: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2012).*

*Infração 08: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2012).*

*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. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, exigindo-se o imposto correspondente ao exercício fiscalizado.*

*Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.*

*O defendente alegou que o autuante desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”. Ou seja, o autuante 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 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.*

*Observo que de acordo com o art. 205 do RICMS-BA/2012, “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. 133 do PAF, 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 mencionado 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.*

*Quanto aos demonstrativos de cálculo do preço médio, também questionados pelo defendente, foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. A apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A, II e 23-B da Lei 7.014/96.*

*Por fim, acompanho o posicionamento do autuante de que o autuado, nas suas razões de defesa, citou alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração 274068.0014/13-0, contudo, este voto foi vencido, sendo proferido o Voto Vencedor pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a decisão desta 3ª Junta de Julgamento através do Acórdão 0041-03/14, pela Procedência do Auto de Infração.*

*Acato as conclusões apresentadas pelo autuante e voto pela procedência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão de acordo discriminação a seguir:*

- *Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas (infração 06).*
- *Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário (infração 07), conforme art. 10, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98.*
- *É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos na legislação, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 08), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.*

*O defendente também alegou que na remota hipótese de o órgão julgador entender pela procedência da infração, o autuante 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.*

*Não acato a alegação defensiva, haja vista que 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 06/07 deste Auto de Infração em 100%, conforme art. 42, III, “g”, da referida Lei.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (251/87). 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 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, 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/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. Por tais razões deve a infração 6 ser cancelada.

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**

| <b>Categorias</b>         | <b>Índice</b> |
|---------------------------|---------------|
| <b>Geral</b>              | <b>1,95%</b>  |
| <b>Perecíveis*</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>Eleto</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 147771.0004/16-6.

Às fls. 290//91, o processo foi convertido em diligência, para que fosse anexado um novo CD com os demonstrativos de omissões de entrada e saída, 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 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.

À fl. 301 o Recorrente apresentou sua manifestação acompanhada de um CD com provas para análise e às fls. 306/322, nova informação fiscal em que o autuante mantém a procedência do lançamento.

## 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 recusa 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 se diga não é presumida, mas constatada mediante o levantamento feito a partir do estoque inicial, das aquisições, das saídas, e do estoque final de mercadorias. Se diferenciam 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 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 às 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 sujeitas a perdas inerentes ao processo fabril e por fatores físico-químicos, mas se 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 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 o 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, verdade material possível é a que foi demonstrada nos autos, visto o autuante se basear em informações codificadas pelo próprio Recorrente.

Face ao exposto, NEGO 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 **147771.0004/16-7**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.231.746,17**, acrescido das multas de 60% sobre R\$361.893,24 e 100% sobre R\$869.852,93, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VIII, “a” e “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$632.172,57**, 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