

**A. I. N°** - 147771.0006/18-6  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTE** - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06/09/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0180-03/19**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Itens mantidos sem qualquer alteração. Infrações caracterizadas. Indeferido pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/09/2018, exige crédito tributário no valor de R\$1.214.658,49, acrescido das multas de 100% e 60% em razão das irregularidades abaixo citadas:

**Infração 01** – 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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, no ano de 2014, no valor de R\$1.028.405,24, acrescido da multa de 100%;

**Infração 02** – 04.05.08- falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no ano de 2014, no valor de R\$ 136.619,04, acrescido da multa de 100%;

**Infração 03** – 04.05.09 - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido parcela do valor do tributo calculado

a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no ano de 2014, no valor de R\$49.634,21, acrescida da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento fls.35/48, através de advogado, procuração fl. 50. Registra ser a defesa tempestiva. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Diz apresentar sua impugnação ao Auto de Infração em referência, pelos fundamentos de fato e de direito adiante aduzidos.

Comenta que conforme será demonstrado, as exigências consubstanciadas nas infrações em comento, devem ser julgadas insubsistentes, razão pela qual se vale da presente impugnação, visando o cancelamento do crédito tributário exigido indevidamente.

Afirma 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 1998, exige um caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal. A citada 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 destes trabalhos na realização dos levantamentos quantitativos. Contudo, entende 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. Comenta que sob o ponto de vista formal, 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, nota que o Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”, conforme será demonstrado a seguir.

Aduz que a partir da aplicação da fórmula  $EI + Entradas - Saídas = Estoque\ Final$ , o fiscal efetuou supostas omissões de entradas/saídas, pois, sob a ótica do fiscal, as quantidades em Estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período, se demonstram superiores/inferiores às saídas e ao Estoque Final. Ocorre que além dos outros motivos já veiculados, o fiscal deixou de considerar integralmente os produtos registrados com “códigos genéricos”, fato este, que em parte, ensejou a diferença apontada. 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”.

Esclarece 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, diz que 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”.

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, restaram eivados de vício, já que a fiscalização presume entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registo, as quais podem ter sido operadas sob os aludidos “códigos genéricos”, e já com o destaque do tributo devido.

Desta forma, diz que é imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

No presente caso, ressalta que as infrações foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, alegando a fiscalização que houve a falta de recolhimento do imposto na condição de responsável tributário. Contudo, depreende-se da análise destas infrações, que todas versam sobre supostas omissões de saída e entradas em exercício fechado, de modo que o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98.

Comenta que se depreende da leitura do dispositivo citado, que o procedimento foi realizado/materializado resultando a fiscalização na cobrança do imposto. Todavia, não foi levado em consideração o quanto previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/998, que transcreve.

Assinala que nos termos da legislação, o procedimento só poderia ter sido realizado, caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos onde o exercício é fechado, como no presente. Transcreve trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, pela Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento, para reforçar sua tese. Ainda nessa linha de raciocínio, cita outra decisão proferida pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia no julgamento do Acórdão nº 0305-02/11.

Entende que resta comprovada a improcedência das infrações em comento, motivo pelo qual devem ser julgadas nulas, tendo em vista que foram lavradas sem qualquer embasamento legal previsto na Portaria nº 445/98, contrariando, especialmente, o quanto previsto nos seus artigos 13, inciso I e 15, haja vista que não poderia o fiscal ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, em se tratando o caso de regime fechado.

Ressalta que em segundo plano, outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da impugnante. Explica 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 *contrario sensu*, da leitura do inciso V, do artigo 100, do RICMS/BA.

Informa que para elidir qualquer dúvida, conforme comprova a 13ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro anexo (Doc. 03), sua atividade está submetida a um percentual de perda natural conforme classificação de Índice de Perdas por Secção que reproduz.

Contudo, aduz que 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, na Legislação Estadual Baiana, quando o assunto é “perdas normais”. Afirma, que nem se diga, que o percentual de quebra trazido, 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 que exerce, 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.

Acrescenta que em consonância com o exposto, já há precedentes deste 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.

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 sua atividade, em desrespeito aos Princípios que regem a Administração Pública (Legalidade, Razoabilidade, Moralidade e o Contraditório). Afirma que quando constatada omissões de saídas de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque, verifica-se no RICMS/BA as regras de como a base de cálculo do ICMS é calculada.

Requer, nos termos do disposto nos arts. 123, § 3º e 145 do RPAF/99, 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 ainda, que os Julgadores se dignem a conhecer e dar provimento à impugnação para julgar improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do processo e 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 a informação fiscal fls.88/106. Diz que, tendo a autuada já qualificada apresentado suas razões de defesa, vem no prazo legal contestar as razões apresentadas. Repete as infrações imputadas ao contribuinte e sintetiza os termos da defesa.

Informa que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente. A descrição das infrações 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, que está sendo cobrado, 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.24 do PAF. Explica 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 (01/01/2014 ), quantidades entradas e as quantidades saídas e o estoque final do exercício (31/12/2014 ), ou seja, o levantamento quantitativo do estoque foi efetuado em Exercício Fechado. Não houve presunção de omissão de entradas e saídas, a diferença que gerou a omissão de saída e omissão de entrada é resultante das quantidades constantes nos documentos emitidos e registrados na escrita Fiscal pela Autuada.

Quanto às alegações defensivas de que sob o aspecto formal, o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, comenta que não têm fundamento, uma vez que o levantamento refere-se a exercício fechado e está de acordo com o previsto na Portaria 445/98, art. 10, I, a e b.

Quanto às alegações da existência de alguns produtos cadastrados como “Produto Genérico” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, informa 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. Diz que o Guia Prático EFD-ICMS/IPI estabelece no Registro 0200, as regras para o contribuinte proceder com relação a identificação das mercadorias, conforme segue: Registro 0200: Tabela de Identificação do Item (Produto e Serviços) - Este registro tem por objetivo informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos. Quando ocorrer alteração somente na descrição do item, sem que haja descaracterização deste, ou seja, criação de um novo item, a alteração deve constar no registro 0205. Só devem ser apresentados itens referenciados nos demais blocos, exceto se for apresentado o fator de conversão no registro 0220 (a partir de julho de 2012).

Prossegue explicando que a identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado (significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco), observando-se ainda que:

- a) O código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205;
- b) Não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente.
- c) O código de item/produto a ser informado no Inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado.
- d) A discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de “diversas entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”, etc), ressalvadas as operações citadas a seguir, desde que não destinada à posterior circulação ou apropriação na produção: 1- de aquisição de “materiais para uso/consumo” que não gerem direitos a créditos; 2- que discriminem por gênero a aquisição de bens para o “ativo fixo” (e sua baixa); 3- que contenham os registros consolidados relativos aos contribuintes com atividades econômicas de fornecimento de energia elétrica, de fornecimento de água canalizada, de fornecimento de gás canalizado, e de prestação de serviço de comunicação e telecomunicação que poderão a critério do Fisco, utilizar registros consolidados por classe de consumo, para representar suas saídas ou prestações. 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 (Escrituração Fiscal Digital).

Aduz que a autuada foi intimada no início da Fiscalização (Termo de Intimação fl.07) para efetuar a correção dos registros com códigos e descrição “Produto Genérico” em seus arquivos da EFD, contudo, até a conclusão dos trabalhos não atendeu ao solicitado.

Portanto, com referência aos denominados “produtos genéricos” alegados, assevera que não podem ser acolhidos, 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. Explica que 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.

Sobre as alegações de que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades e que apesar de códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS, frisa que o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não fazem sentido, cabendo uma posterior e imediata retificação.

Explica que os Estados elaboram as normas e é obrigatório o seu cumprimento pelos contribuintes. Através da escrituração fiscal e emissão de documentos fiscais em meios eletrônicos, é que se desenvolvem 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.

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 isso, se faz necessário se padronizar tais informações, ou seja, eventuais falhas internas dos contribuintes, não podem comprometer todo um sistema.

Sustenta que o contribuinte está obrigado a codificar suas mercadorias conforme a Legislação vigente, e se a mercadoria tem a descrição completa, onde caracteriza as especificidades de cada uma delas, não comporta se pensar em agrupamento de tais mercadorias. Estamos na era eletrônica e uma empresa com milhares de itens comercializados tem que se organizar para atender a Legislação, corrigindo eventuais ocorrências nas suas operações, ou seja, se utilizou um código para atender uma situação de exceção, cabe efetuar a correção posterior para que as informações contidas na sua Escrita Fiscal e Contábil, não sejam afetadas por problemas internos ou sirvam de argumentos defensivos de caráter apenas protelatórios sem qualquer fundamento legal.

Salienta que na Tabela de Saídas de Produtos Genéricos 42601557 2014, extraída da Tabela Saídas Totais 42601557 2014 gravadas no CD-R anexo (fl.107), verifica que o valor dos produtos registrados com Códigos Genéricos e Descrição Produto Genérico, movimentados nos CFOPs que afetam o Levantamento de Estoques, totaliza o valor de R\$44.523,62, enquanto que o valor da base de cálculo da omissão de saídas de mercadorias no Auto de Infração corresponde a R\$6.049.442,59, ou seja, o valor dos Produtos Genéricos correspondem apenas a 0,7%, algo irrelevante, confirmando o caráter protelatório de seus argumentos, considerando ainda, que parte do valor das saídas registradas como Produto Genérico pode referir-se a produtos que no levantamento apresentaram omissão de entradas.

Salienta ainda, que na Tabela de Entradas de Produtos Genéricos 42601557 2014, citada, o valor dos produtos registrados com Códigos Genéricos e Descrição Produto Genérico, movimentados nos CFOPs que afetam o Levantamento de Estoques, nas entradas, totalizam R\$ 428.225,30, valor este superior ao valor registrado nas saídas conforme Tabela de Saídas Produto Genérico 42601557 2014 que corresponde a R\$44.523,62, 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.

Assinala que o levantamento foi efetuado excluindo estes valores, em função de não ter fornecido a informação conforme fora intimada e a não realização do levantamento beneficiaria a infratora. Para fundamentar tudo o que foi exposto, transcreve o voto de alguns Julgamentos que mantiveram a Procedência da autuação, Acórdão 0222-05/13. Informa que a mesma justificativa foi utilizada pelo impugnante na defesa do auto de infração, cujo Recurso Voluntário foi julgado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº 0198-12/11.

No mérito, diz que na infração 01 foi reclamado o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias por ser o valor superior ao valor apurado de omissão de entradas, conforme determina o art. 23-B da Lei 7014/96 e do artigo 13 da Portaria 445/98.

Sobre o ICMS exigido nas infrações 02 e 03, explica que se trata da omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, que ensejou a cobrança do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário (art. 10, I da Portaria 445/98), (Infração 02) e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art. 10, I, b da Portaria 445/98) (Infração 03).

Registra que a Autuada cita na sua defesa, alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração 274068.0014/13-0, contudo, 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.

Para demonstrar a procedência do presente Auto de Infração, cita diversos exemplos de Acórdãos de Julgamentos deste Conselho, sobre a matéria em discussão, de Autos de Infração lavrados

contra a Impugnante, que foram julgados procedentes, conforme segue: Acórdão JJF Nº 0329-05/11, Acórdão JJF Nº 0047-05/14, Acórdão JJF Nº 0222-05/13, Acórdão JJF Nº 0118-02/16.

Afirma que no levantamento quantitativo de estoque por espécie por 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. 28 a 31).

Assevera que se a autuada afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como Produto Genérico, ela deveria ter apresentado as provas das suas alegações relacionando os documentos fiscais de cada item que não foram considerados no levantamento fiscal. E adotadas as providências para efetuar as correções para atender a Intimação da Fiscalização conforme fl.10 do PAF. Aduz que as alegações da autuada, apenas demonstra que problemas operacionais do contribuinte não foram devidamente analisados e evitados pela empresa para o devido cumprimento à legislação estadual.

Apresenta entendimento, que a própria autuada afirma ter infringido a legislação tributária e fundamenta a ação fiscal, ao confirmar e reconhecer a existência das diferenças apuradas no levantamento de estoques, apenas alegando tratar-se em parte de Perdas e Quebras das mercadorias. Diz que sobre as perdas e quebras de mercadorias, cabe a autuada adotar controles internos na sua organização e aplicar a legislação estadual. Nota que o levantamento de estoques por espécie de mercadorias não deixa qualquer dúvida quanto a existência de saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal exigida, caracterizando omissão de saída de mercadorias no exercício fiscalizado. E, se parte ou toda a diferença apurada no levantamento Quantitativo de estoque correspondesse a perdas e quebras, a autuada não teria considerado o que determina a legislação estadual, que ela própria cita nas suas razões de defesa, ou seja, o RICMS estabelece de forma clara e específica que a defendente deveria emitir as notas fiscais para estornar o crédito de ICMS e, por conseguinte, ajustar os seus estoques (CFOP 5927 – lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). E, deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, recolheu o ICMS a menor no decorrer do exercício fiscalizado. Tendo em vista o exposto, a autuada teria deixado de cumprir a legislação tributária (art.83, X e 312 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12). Salienta ainda, que mesmo comprovando perdas normais, não existe previsão legal, para consideração das mesmas em diferença de Auditoria de Estoques na comercialização de mercadorias que é o objeto desta Infração.

Sobre o pedido de realização de diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, assevera 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, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos EFD e Notas Fiscais Eletrônicas do contribuinte. Frisa que todas as alegações das razões de defesa da Impugnante foram enfrentadas. Portanto, não pode prosperar a solicitação de diligência fiscal.

Sendo assim, mantém os termos do Auto de Infração no valor de R\$1.214.658,49, pois entende que a autuação está de acordo com as normas que regem o ICMS/BA, como ficou demonstrado.

Considerando ainda que Autos de Infração com as mesmas infrações já foram julgados procedentes e a título ilustrativo cita vários Julgamentos neste sentido, espera que o auto de infração seja julgado Procedente, para reparar o dano causado a Fazenda Pública, com o irregular procedimento da autuada.

Em fase de instrução processual, verifiquei que o Autuante registrou como período fiscalizado 01/01/2014 a 31/12/2014. É também, sobre este período, os demonstrativos que dão suporte a autuação, como levantamento das Entradas, das Saídas e o relatório do cálculo do preço médio,

contidos na mídia digital CD. No entanto, foi registrado no corpo do auto de infração, como data de ocorrência, 31/01/2014 e data de vencimento 09/02/2014.

Assim sendo, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência fl.110, à IFEP COMÉRCIO, a fim de que o Auditor Fiscal Autuante retificasse expressamente, a data de ocorrência das infrações, com as respectivas datas de vencimento, deixando claro que a fiscalização, neste auto de infração, apurou as operações comerciais da autuada, envolvendo o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2014.

Cumprida a diligência solicitada, deveria a IFEP COMÉRCIO intimar o Autuado e fazer entrega contra recibo, do documento gerado pela solicitação, inclusive cópia do pedido de diligência, com Reabertura do Prazo de Defesa, concedendo 60 (sessenta) dias, para que o Autuado se manifestasse, querendo.

À fl. 114, o Autuante cumpre a diligência, retificando a data de ocorrência das infrações, para 31/12/2014.

O Autuado volta a se manifestar fls. 120/132. Reiterando todos os termos arguidos em sua defesa inicial.

O Autuante presta nova informação fiscal fls.158/159. Afirma que a Manifestação do contribuinte decorreu da Diligência da 3ª Junta de Julgamento para o Autuante retificar a data de ocorrência das infrações descritas na autuação, não modificando em nenhum momento o conteúdo da Informação Fiscal inicial fls. 89 a 106. Frisa que a autuada não traz qualquer fato novo, que não tenha sido devidamente contestado na Informação Fiscal e seus anexos.

Repete que o auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando qualquer violação ao processo legal e à ampla defesa do contribuinte, está fundamentado em demonstrativos cujos valores foram extraídos dos arquivos EFD e NFe (Escrituração Fiscal Digital e Notas Fiscais Eletrônicas) enviados pelo contribuinte à SEFAZ. Conforme está comprovado no processo, foram entregues cópias de todos os demonstrativos do auto de infração a autuada. Sendo assim, ratifica todos os termos da Informação fiscal prestada, ao tempo em que julga desnecessária a diligência pleiteada pela autuada em sua Manifestação e mantém todos os termos do auto de infração, esperando que o mesmo seja julgado procedente, para que se manifeste a verdadeira justiça.

## VOTO

Preliminarmente, o defendente alegou que, sob o ponto de vista formal, o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto e não ao de exercício fechado, de modo que não encontra qualquer respaldo legal na Portaria nº 445/98, sendo, portanto, nulo.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, cabe esclarecer, que considerando a necessidade de orientar os trabalhos e procedimentos de auditoria fiscal de estoques, em estabelecimentos comerciais e industriais, foi editada pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, a Portaria 445/98. Assim estabelece o § 2º da Portaria referida:

*Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:*

*I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado;*

*II - o levantamento quantitativo em exercício aberto é efetuado quando o exercício financeiro da empresa ainda se encontra em curso ou quando não se disponha dos dados relativos ao estoque final, sendo necessário que o fisco efetue a contagem física das mercadorias existentes no estabelecimento na data escolhida.*



*Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal, como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.*

Em fase instrutória, verifiquei que o Autuante registrou como período fiscalizado 01/01/2014 a 31/12/2014. É também, sobre este período, os demonstrativos que dão suporte a autuação, como levantamento das Entradas, das Saídas e o relatório do cálculo do preço médio, contidos na mídia digital, demonstrativo – fls. 08/23, CD fl.24, recibo de entrega fls. 25/31. Portanto, os elementos que compõem o presente PAF e da análise dos demonstrativos que dão supedâneo ao lançamento fiscal, dúvidas não há, referir-se a levantamento de estoques apurado em exercício fechado. No entanto, por equívoco, foi registrado no corpo do auto de infração, como data de ocorrência, 31/01/2014, e data de vencimento 09/02/2014, ao invés de 31/12/2014.

Assim sendo, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 3ª JJF, decidi converter o presente PAF em diligência, à IFEP COMÉRCIO, a fim de que o Auditor Fiscal Autuante retificasse expressamente, a data de ocorrência das infrações, com as respectivas datas de vencimento, deixando claro, que a fiscalização apurou as operações comerciais da autuada, envolvendo o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2014, portanto exercício fechado.

A diligência foi cumprida, tendo sido reaberto o prazo de defesa ao Autuado. Dessa forma, foi purgado o vício apontado pelo contribuinte, conforme previsão do § 1º do art. 18 do RPAF/99, *in verbis*:

*Art. 18. ( . . . )*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

Nessa esteira, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, o que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Assim, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Rejeito o pedido de diligência solicitado, a ser realizado por fiscal estranho ao feito, pois além de o Autuado ter deixado demonstrar a necessidade deste procedimento, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

No mérito, as infrações impugnadas referem-se à falta de recolhimento do imposto, constatado pelo levantamento quantitativo de estoques. A Infração 01 exige 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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, em exercício fechado, no ano de 2014; a infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter dado entrada em mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas de documentação fiscal; e a infração 03, trata da 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 sem o respectivo documento fiscal. O autuado contestou conjuntamente, as três infrações, que dessa forma serão apreciadas.

Sobre a matéria, 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).

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 02), bem como, o imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, (infração 03) apurados na forma prevista no art. 10, I, “a” e “b” daquela Portaria.

O Autuante, em sede de informação fiscal, esclareceu que todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado e ora apreciados, 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.24 do PAF.

Observe que o Autuado não apontou quantidades ou valores indicados de forma incorreta, nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que não correspondesse às consignadas nos documentos fiscais e seu livro Registro de Inventário de estoques devidamente escriturados. Sua defesa cingiu-se a alegação, de que as diferenças apuradas pelo Fisco são decorrentes de perdas e quebras, eventos ditos, normais em seu ramo de atividade.

Acrescentou ainda, que o levantamento fiscal, não retrataria a realidade do quantitativo/movimentação do estoque, pois não teria levado em consideração as saídas de mercadorias, sob código “produtos genéricos”. Disse 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, afirmou que, 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”.

Constato que o contribuinte ora em lide, já foi autuado em outras oportunidades, onde foi aplicado esse mesmo roteiro: *levantamento quantitativo por espécie de mercadorias*. A alegação de que as diferenças apuradas decorrem de mercadorias registradas em seu controle interno, com o código de “produtos genéricos” é recorrente e não lhe socorre.

Os valores lançados foram obtidos mediante levantamento quantitativo de estoques, em função das quantidades declaradas no livro Registro de Inventário e nas Notas Fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias. O contribuinte recebeu cópias dos demonstrativos do levantamento de estoque. O levantamento baseia-se, portanto, em elementos reais e não em presunção.

Quanto à alegação de que não foram consideradas as saídas ocorridas com “códigos genéricos”, não pode prosperar. Sendo verdade que no momento da entrada ou saída de determinadas mercadorias, existe dúvidas sobre sua codificação, é possível que se adote provisoriamente, um código genérico, mas isso deve ser uma coisa transitória, e imediatamente deverá ser adotada alguma medida corretiva. Não se justifica que o erro se perpetue no tempo, refletindo-se no estoque final e na mensuração da efetiva movimentação das mercadorias no período considerado.

Conforme pode se observar da informação fiscal, as mercadorias incluídas no levantamento quantitativo de estoques aqui tratado foram separadas, segundo as diversas espécies. Cada uma dessas espécies de mercadorias possuía código específico e foi com base nesses códigos que os levantamentos em tela foram realizados. Há que se ressaltar, que a utilização de “códigos genéricos” é vedada pela legislação tributária estadual, pois o disposto no artigo 205, do RICMS/12, determina a utilização de código único para cada item de mercadoria ou serviço.

Dessa forma, quanto à tese defensiva de utilização de códigos genéricos nos documentos fiscais emitidos, é importante destacar, que tal procedimento está em desacordo com a legislação pertinente, especificamente ao art. 205 do RICMS/12, cujo teor é o seguinte:

*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.*

Destarte, o contribuinte precisa trazer aos autos elementos probantes de suas alegações e adotar as providências no sentido de apontar e corrigir os erros identificados, para proporcionar condições ao Fisco de buscar a verdade material para apuração da acusação. É obrigação de todo contribuinte escriturar os seus livros fiscais de maneira que espelhem a realidade, sob pena de ensejar desconroles, não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização. Ademais, consta do presente PAF, que o Autuado foi intimado fl.07, para realizar acertos da inconsistência, relativamente a discriminação de algumas mercadorias como “produtos genéricos” e não tomou qualquer providência sobre essa questão.

Relativamente às invocadas perdas e quebras, o Autuado afirmou que comercializa produtos alimentícios, apresentando uma tabela com percentual de perdas por seção, apontando como oriunda da Associação de Supermercados.

Quanto a esse aspecto, observo que perdas, furtos e perecimentos de mercadorias precisam ser documentados, e em último caso, sua ocorrência precisa ser evidenciada em função de circunstâncias razoáveis. Na hipótese aventada, o contribuinte deveria emitir notas fiscais de saída concernentes a esses fatos (perdas e quebras) e escriturá-las nos livros competentes, o que não demonstrou ter feito. Igualmente, seria sua obrigação estornar os créditos referentes às entradas das mercadorias supostamente perdidas, conforme dispõe o art. 83, IX e 312, IV do RICMS/2012, fato que não ocorreu. Portanto, não basta alegar o fato, mas torna-se indispensável provar a sua ocorrência, não somente com a emissão da nota fiscal, mas com a contabilização da operação. Como o defendente não comprovou o fato suscitado, não merece prosperar a sua alegação.

No presente caso, a exigência do ICMS relativo à omissão de saídas (mercadorias submetidas a tributação normal) da infração 01, concomitante com a omissão de entrada relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 02 – responsável solidário) e devido por antecipação (infração 03), estão em absoluta conformidade com a legislação de regência.

Saliento que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte, sem emissão da documentação fiscal exigível (infração 01), conforme art. 4º, da Portaria 445/98.

Ressalto que se tratando de mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saídas sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 02), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98.

Observo também, ser devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 03), conforme art.10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Assim, constato que o defendente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse sua alegação e estivesse em consonância com os dispositivos citados neste voto, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam decorrentes de perdas, quebras ou extravios inerentes a sua atividade como grande lojista atuante na rede de varejo, ou ainda, em função de ter cadastrado alguns itens de seu estoque como “Produtos Genéricos”.

Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 147771.0006/18-6**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$1.214.658,49**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$1.165.024,28 e 60% sobre R\$49.634,21, previstas no inciso II, alínea ‘d’, e inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR