

PROCESSO - A. I. N° 147771.0013/18-2
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0068-05/19
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/12/2020

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0261-12/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas, como de saídas, através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto, tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Reduzidos os valores em razão da consideração dos percentuais indicados no §1º, do Art. 3º da Portaria n° 445/98, a título de perda, roubo ou extravio. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2018, no valor de R\$1.226.746,71, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.030.920,33, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei n° 7.014/96.

Infração 02 - 04.05.08 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$103.533,17, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei n° 7.014/96.

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, 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 estoques no exercício fechado de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$92.293,21, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 5ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente, em decisão unânime, mediante o Acórdão JJF nº 0068-05/19 (fls. 108 a 115), com base no voto a seguir transrito:

“Inicialmente, verifico que não há do que se falar de vício formal na autuação, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Descabe, ainda, a alegação defensiva de que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, uma vez que o procedimento adotado pela fiscalização foi pertinente ao regime de exercício fechado e está de acordo com o previsto no art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98.

Quanto ao pedido de diligência, fica indeferido com base no art. 147, inciso I do RPAF/99, tendo em vista que se destina a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Ademais, os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No mérito, as infrações 01 a 03 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que se trata de exigência de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, já descritas no relatório acima apresentado.

O impugnante reclamou que o autuante desconsiderou os produtos registrados com “códigos genéricos”, e que tal fato ensejou parte da diferença apontada na autuação.

Argumentou que, tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, o mesmo tipo da mercadoria é registrado no seu sistema com mais de um código.

Alegou, ainda, que não foram consideradas as diferenças ocasionadas em virtude de quebras e perdas de mercadorias, inerentes à atividade da impugnante.

Todavia, da análise dos elementos constitutivos do processo, verifico que não assiste razão ao autuado em suas argumentações.

Em relação à alegação da existência de “códigos genéricos”, observo que de acordo com o art. 205 do RICMS-BA/2012, abaixo transrito, 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 informar a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço (§ 2º deste mesmo artigo).

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.

Vale também ressaltar, que o Guia Prático EFD-ICMS/IPI estabelece no Registro 0200 as regras para o contribuinte proceder com relação à identificação das mercadorias, sendo que o autuado não obedeceu tais regras.

Considerando a Auditoria de quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, não se pode argumentar que houve desprezo da movimentação de produtos operados sob “códigos genéricos” ou que o levantamento fiscal esteja assim viciado.

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. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nas notas fiscais eletrônicas, nos arquivos eletrônicos fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas no Convênio ICMS 143/2006 e Ajuste SINIEF 02/2009, que trata da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que devem, necessariamente, refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

Eventuais problemas com os arquivos eletrônicos, registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, reclassificação desses códigos, demais divergências, perdas, furtos de produtos, etc., são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para a comercialização de mercadorias, competindo ao autuado monitorar seus estoques, além de registrar adequadamente mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque, adotando as providências já definidas na legislação do ICMS.

As mercadorias que constituem o negócio comercial devem estar perfeitamente identificadas. As mercadorias com códigos distintos ou a criação de código genérico para solucionar problemas internos, constitui, na realidade, uma anomalia, um problema interno que repercute falha no controle desses estoques, e em contrário, a afirmação defensiva, repercute negativamente na apuração e recolhimento do ICMS.

Em se tratando, portanto, de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos as provas necessárias em favor de suas alegações, uma vez que é quem possui o domínio dos elementos de controle interno que criou.

Cabe ainda registrar, que o autuado foi intimado no início da Fiscalização (Termo de Intimação fl. 06) a efetuar a correção dos registros com códigos e descrição “Produto Genérico” em seus arquivos da EFD, porém não atendeu ao solicitado.

Quanto à alegação das perdas e quebras, efetivamente cabe ao autuado adotar controles internos na sua organização e aplicar a Legislação estadual, ou seja, atender ao que determina o art. 312 do RICMS/BA, que estabelece de forma clara e específica, que o impugnante 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).

Salientou acertadamente o autuado quando da sua informação fiscal, que mesmo comprovando perdas normais, não existe previsão legal, para consideração das mesmas em diferença de Auditoria de Estoques na atividade do autuado.

Por fim, vale enfatizar que as infrações apuradas estão devidamente caracterizadas, de acordo com a 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 01, exercício de 2015, fls. 08/09 do PAF).*
- *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, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a” da Portaria nº 445/98 e RICMS/12, art. 6º, IV (Infração 02, exercício de 2015, fls. 11/12 do PAF).*
- *É devido também o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 1 do RICMS/12, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria nº 445/98 (Infração 03, exercício de 2015, fls. 14/15 do PAF).*

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 125 a 141), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual alegou 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, por ter desconsiderado operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”, bem como formal, em razão do procedimento adotado pela fiscalização ser pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado, sem respaldo legal na Portaria nº 445/98, sendo, portanto, nulo.

Esclareceu 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, mas 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”.

Afirmou que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, restando totalmente eivados de vício os cálculos e demonstrativos apresentados, 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.

Aduziu 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, descumprindo o disposto nos Arts. 13, I e 15, I da Portaria nº 445/98, motivo pelo qual as infrações devem ser julgadas nulas.

Transcreveu alguns trechos do Acórdão JJF nº 0305-02/11 e do voto proferido pela ilustre Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0.

Discorreu sobre as quebras e perdas normais inerentes à sua atividade e anexou a 16ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro, solicitando o cancelamento do Auto de Infração, 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 Contradictório).

Pugnou, alternativamente, para demonstrar a sua boa-fé, pela aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória constante no Art. 201 do RICMS/97 [RICMS/12], prevista no Art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, pela falta de emissão de documento fiscal para regularização do estoque do exercício de 2015, conforme o entendimento das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme excerto da decisão no julgamento do Auto de Infração nº 147162.0038/01-2.

Ao final, requereu o provimento do Recurso Voluntário para julgar totalmente improcedente o Auto de Infração.

Registro a presença na sessão de julgamento do patrono do Autuado que efetuou a sustentação oral, Dr. Gervásio Vinícius Pires Leal Liberal - OAB/BA nº 25.476.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em lide, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 3 infrações, motivadas pela falta de recolhimento do imposto decorrente por omissão de saídas e de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2015.

Constatou que o presente processo está revestido das formalidades legais, não havendo motivos para se determinar a nulidade do presente lançamento, inclusive os relacionados nos incisos I a IV, do Art. 18 do RPAF/99.

Descabe a alegação do Autuado, de que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, uma vez que o procedimento adotado pela fiscalização foi relativo ao regime de exercício fechado, já que o mesmo está de acordo com o previsto nos Arts. 10, I, “a” e “b”, e 13, I da Portaria nº 445/98, conforme indicado no enquadramento legal das Infrações 02, 03 e 01, respectivamente.

Ressalto que não há nenhuma menção nos referidos dispositivos, que os mesmos só devam ser adotados em levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, a que somente se referem os Arts. 9º e 15 da referida Portaria nº 445/98, não abrangidos por esta autuação.

Assim, afasto a nulidade suscitada.

O Autuado afirmou, que a diferença decorreu em função do Autuante ter deixado de considerar as operações com os produtos registrados com “códigos genéricos”, empregados quando os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque.

O registro de produtos em “códigos genéricos”, foi utilizado para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, cabendo ao próprio Autuado trazer aos autos as provas necessárias em favor de suas alegações, uma vez que é quem possui o domínio dos elementos de controle interno que criou.

É obrigação de todo contribuinte, escriturar os seus livros fiscais de maneira que espelhem a realidade, sob pena de ensejar descontroles, não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Na hipótese do operador, no momento da comercialização, não ter conhecimento do código do produto, a medida adequada seria uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Consigno que a utilização de “códigos genéricos”, comprova o descumprimento da legislação tributária, especialmente o Guia Prático EFD-ICMS/IPI, que estabelece as regras para o contribuinte proceder com relação à identificação das mercadorias no Registro 0200, e o Art. 205 do RICMS/12, que dispõe sobre a adoção de código único para cada mercadoria, cujas alterações devem ser formalmente registradas.

Saliento que as mercadorias objeto da Infração 01, as quais são tributadas normalmente, não são as mesmas apuradas nas Infrações 02 e 03, estas sujeitas à substituição tributária por antecipação, não havendo qualquer nexo causal entre a Infração 01 e as Infrações 02 e 03, salvo por terem sido apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

No caso da Infração 01, é imputada a omissão de saídas, por ter valor econômico superior à omissão de entradas apurada, com lançamento do imposto decorrente, mediante os parâmetros para auditoria de estoques, de mercadorias sujeitas à tributação normal.

No caso das Infrações 02 e 03, a imputação se refere à omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com os lançamentos, por responsabilidade solidária, do imposto normal devido pelo remetente em relação às mercadorias em que o levantamento quantitativo acusou ausência do seu registro, e por substituição tributária de responsabilidade do próprio Autuado sobre as mesmas mercadorias, respectivamente.

Relativamente às invocadas perdas e quebras, não restaram elas comprovadas, e o Art. 143 do RPAF/99 estatui que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o Autuado do ônus de elidir a presunção relativa de legitimidade do ato administrativo.

Na hipótese aventada, o Autuado deveria emitir notas fiscais de saída concernentes a esses fatos (perdas e quebras), e escriturá-las nos livros competentes, mediante o CFOP 5.927 - “*lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*” -, o que não demonstrou ter feito.

Igualmente, seria sua obrigação estornar os créditos referentes às entradas das mercadorias supostamente perdidas, fato que não restou comprovado, não sendo pertinente a alegação de exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, visto que a falta do estorno de crédito fiscal implica em recolhimento a menor do imposto.

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 Autuado não comprovou o fato suscitado, não merece prosperar a sua alegação.

A decisão constante do Acórdão JJF nº 0305-02/11, não se aplica à autuação em tela, pois naquele processo, equivocadamente, foram exigidas omissões de entrada e saída no mesmo período em relação aos produtos enquadrados no regime normal de apuração, tendo sido julgado nula apenas a infração de menor expressão econômica.

Quanto ao voto proferido pela ilustre Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento, no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, o mesmo foi vencido, conforme se verifica no Acórdão CJF nº 0230-11/14.

Saliento que as matérias objeto deste Auto de Infração, ora em julgamento, já foram apreciadas em diversos julgamentos neste CONSEF, especialmente nos Acórdãos CJF nºs 0230-11/14, 0149-12/16, 0161-11/17, 0286-11/17, 0150-12/18, 0108-11/19, 0131-11/19 e 0181-11/19.

Entretanto, após a autuação e o julgamento de piso, ocorreu alteração na Portaria nº 445/98, incluindo o §1º ao seu Art. 3º, por meio das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que determinou que só devem ser exigidas as omissões de saídas que superarem as quantidades resultantes da aplicação dos percentuais nela estabelecidos, no caso do Autuado de 2,05%, por possuir a atividade de comércio varejista de supermercados, conforme transcreto a seguir:

“§1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;
...”

Considerando a entrada em vigor do referido dispositivo, como a Infração 01 se refere à omissão de saídas de mercadorias, refiz o demonstrativo de acordo com os seguintes procedimentos: calculei os quantitativos a serem desconsiderados mediante a multiplicação do percentual de 2,05% sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas ocorridas no exercício para cada mercadoria, subtraí das quantidades exigidas no demonstrativo, desconsiderei os valores fracionados para as mercadorias contadas em unidades, multipliquei pelo valor unitário para encontrar a base de cálculo, aplicando a redução de base de cálculo quando devido, e apliquei a alíquota indicada para cada mercadoria, obtendo o valor efetivamente devido.

Após o refazimento do demonstrativo, os valores exigidos na Infração 01 foram reduzidos de R\$1.030.920,33, para R\$808.724,05, ficando mantida a Decisão *a quo* em relação às Infrações 02 e 03.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$1.004.550,43, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 5ª JJF	Valor 2ª CJF	Multa	Julgamento
31/12/2015	1.030.920,33	1.030.920,33	808.724,05	100%	Procedente em Parte
31/12/2015	103.533,17	103.533,17	103.533,17	100%	Procedente
31/12/2015	92.293,21	92.293,21	92.293,21	60%	Procedente
Valor Total	1.226.746,71	1.226.746,71	1.004.550,43		

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147771.0013/18-2, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.004.550,43**, acrescido das multas de 60% sobre R\$92.293,21, e 100% sobre R\$912.257,22, previstas no Art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS