

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0020/19-7  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0076-01/20-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/02/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0394-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. 1. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. 2. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Levantamento quantitativo em exercício fechado. Montante do débito apurado devidamente demonstrado nas planilhas anexadas aos autos. Consideração do índice de perdas na apuração da omissão de saídas não se aplica ao caso em concreto. No estabelecimento fiscalizado não são realizadas operações de venda no varejo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, ACÓRDÃO JJF Nº 0076-01/20-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 27/06/2019, para exigir ICMS no valor total de R\$ 348.573,65, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

*Infração 01 (04.05.01) - falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$266.867,64, acrescido de multa de 100%, conforme previsto no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 02 (04.05.08) – falta de recolhimento do ICMS, 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 estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$61.109,05, acrescido de multa de 100%, conforme previsto no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 03 (04.05.09) – falta de recolhimento do ICMS 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$20.596,96, acrescido de multa de 60%, conforme previsto na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

O autuado, através de seu representante legal, apresentou defesa, fls. 32 a 49.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 85 a 103. Destacou que o levantamento fiscal foi feito com base na Portaria nº 445/98 e que considerou o exercício fechado, com observação dos estoques inicial e final de 2015, declarados pelo autuado. Disse que se o autuado utilizou mais de um código para um mesmo produto desobedeceu ao disposto no art. 205 do RICMS e o Guia Prático EFD-ICMS/IPI. Alertou que o autuado foi intimado para corrigir os registros com códigos e descrição “produto genérico” (fl. 05), mas não atendeu.

A 1ª JJF dirimiu a lide, julgando, por unanimidade, Procedente o presente Auto de Infração, conforme voto abaixo transrito.

**VOTO**

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Não assiste razão ao autuado quanto ao entendimento de que a fiscalização deveria ter sido implementada para exercício aberto, sob a argumentação de que muitas mercadorias estavam em trânsito e as notas fiscais somente foram escrituradas no exercício seguinte. Cabe ao autuado informar seu estoque ao final de cada ano. Se existem mercadorias que chegaram no final de um ano, mas a escrituração ocorreu apenas no primeiro mês do ano seguinte, deve o autuado não considerá-las na contagem do inventário.*

*O uso de códigos genéricos em momentos de dificuldade operacional jamais pode ser relevado na atividade comercial, pois implica em desorganização no controle de seus estoques. A retificação do registro deve ser feita assim que as circunstâncias favorecerem, impedindo que haja uma diferença de estoque que só prejudica o contribuinte nos resultados operacionais. Agir dessa forma não pode se constituir em motivação para que a ação fiscalizatória deixe de ser feita. O autuado deveria trazer aos autos elementos capazes de provar a relação entre esses registros genéricos e as diferenças encontradas. O que não foi feito.*

*Procede a alegação do autuado de que em decorrência da atividade varejista existem quebras e perdas que deviam ser consideradas como normais para efeito da contagem no levantamento quantitativo. A Portaria nº 445/98 já incluiu dispositivo que exige que a fiscalização considere percentuais sobre os quantitativos em estoque a título de perda, roubo ou extravio para efeito de apuração de omissões de saídas (§§ 1º, 2º e 3º do art. 3º).*

*Entretanto, tal consideração não pode ser plicada ao caso em concreto, pois no estabelecimento do autuado não é exercida atividade varejista, mas funciona como depósito de mercadorias que são distribuídos aos estabelecimentos da empresa que efetivamente possuem a atividade de varejista. O sentido da consideração das perdas em atividade varejista decorre do manuseio constante das mercadorias por parte dos clientes. Neste manuseio ocorrem perdas, roubos e extravios que fogem ao controle do contribuinte, justificando a adoção da consideração dos índices de perda no resultado do levantamento quantitativo quando se constata omissão de saídas.*

*Na atividade de distribuição não há o manuseio individual das mercadorias por parte dos clientes, pois a movimentação dos estoques é feita somente pelos próprios funcionários, estando as mercadorias sempre acondicionadas em caixas. Desse modo, não se aplica ao caso concreto a consideração de índices de perdas nos levantamentos que resultam em omissão de saídas, já que não estamos tratando de estabelecimento onde ocorrem efetivamente vendas no varejo.*

*A falta de emissão de documentos fiscais para estorno dos créditos vinculados às aquisições de mercadorias onde foram detectadas a ocorrência de perdas não se constitui em simples descumprimento de obrigação acessória, mas de descumprimento de obrigação principal, pois resultou em menos débito fiscal nos respectivos períodos de apuração. Assim, não procede o requerimento de conversão da infração em aplicação da multa prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Indefiro o pedido de diligência para expurgo das supostas omissões detectadas em razão da não observância dos passos necessários na elaboração da base de cálculo. O autuante apresentou os demonstrativos de forma clara e objetiva para todas as infrações, calculando o montante do imposto devido nos termos da legislação, conforme CD à fl. 23.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário.

Diz que as omissões de entradas e saídas foram apuradas a partir de levantamento quantitativo de estoque, por espécie de produto comercializado, todavia, afirma que o levantamento fiscal executado não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do referido exercício social fiscal, contendo vícios tanto no seu aspecto legal material, bem como formal.

Em relação aos vícios de natureza material, aduz que o i. Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”. Ou seja, deixou o autuante de considerar integralmente os produtos registrados pela Recorrente com “códigos genéricos”, fato este que ensejou a diferença ora exigida.

Explica que 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 e que o levantamento do fiscal apresenta distorções, pois, em razão da 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.

Entende que apesar de terem códigos distintos no sistema, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no “código genérico”.

Sob o ponto de vista formal, salienta que o levantamento efetuado pela fiscalização também merece ser revisto por ocasião do presente julgamento. Diz que o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no artigo 13, inciso I da Portaria nº 445/98, todavia, o procedimento efetuado pela fiscalização, na prática, se assemelha ao previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/998, que trata de exercício aberto.

Traz trecho do voto da Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento, no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0. Além de citar o Acórdão nº 0305-02/11.

Requer a nulidade, 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, sinaliza que a outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da Recorrente.

Esclarece que, ainda que o estabelecimento autuado se trate de um Centro de Distribuição, este atua, justamente, no armazenamento de produtos perecíveis de supermercado, o que, por conseguinte, enseja perdas normais e eventual diferença de estoque.

Aponta que o estabelecimento autuado, ainda que não atue diretamente no comércio varejista de alimentos, a sua atividade de armazenamento destes produtos que serão comercializados em hipermercados está intrinsecamente ligada ao “comércio varejista” de alimentos, não se podendo admitir que, para este estabelecimento, não seja considerado o percentual de perda admitido pela legislação estadual.

Requer a aplicação do percentual de 2,05% inerente ao comércio varejista de alimentos e admitidos pelo Fisco estadual.

Por fim, demonstrando sua boa-fé, caso o entendimento desta C. Câmara seja de que a Recorrente deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2015, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97), deveria o Fisco Baiano exigir, apenas e tão somente, a multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual está prevista no inciso XXII, do artigo 42 da Lei (BA) nº 7.014/96, alterada pela Lei (BA) nº 7.753/00.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Viviane Correa de Almeida.

Este é o relatório.

## VOTO VENCIDO

As razões recursais do Contribuinte autuado são tratadas de forma homogênea, não obstante o presente Auto de Infração versar sobre 03 infrações distintas. Isto porque todas as infrações se

referem a levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, relativo ao exercício de 2015, acusando a **Infração 01**: *da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais;* **Infração 02**: *da falta de recolhimento do ICMS, 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,* e **Infração 03**: *da falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo.*

Os fundamentos recursais se limitam, portanto, a requerer a nulidade e improcedência do presente lançamento, por infringir as regras da Portaria nº 445 e por não observar os códigos genéricos de diversos produtos vendidos pela recorrente.

Explica a recorrente que utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição “Produtos Genéricos”, salientando tratar-se de procedimento adotado em razão da falta de conhecimento prévio, no ato do registro, quanto ao código específico do produto.

Justifica que em razão da quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, muitas mercadorias de espécie e gênero idênticos acabam por ser registradas com mais de um código.

Ocorre que o levantamento quantitativo realizado pela auditoria sinalizou, desde o primeiro momento do seu trabalho de fiscalização, para a utilização de mais de um código fiscal para a mesma espécie de produtos, tendo sido o contribuinte intimado a corrigir em sua escrita fiscal os erros mencionados, todavia, nada fez.

É fato que os registros de mercadorias idênticas sob códigos distintos trazem repercussões na auditoria dos estoques, no entanto, restou evidenciado nos autos que ao contribuinte foi oportunizado tomar providências com vistas à sua regularização, não trazendo nada de novo em fase de Recurso Voluntário.

O código utilizado pelo estabelecimento não pode ser duplicado ou atribuído a itens diferentes. Os produtos que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes, e em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores, e as datas de validade inicial e final em registro específico junto ao seu SPED Fiscal.

Os fatos descritos no presente lançamento de ofício têm como suporte as informações e Escrituração Fiscal Digital da própria recorrente, a quem competia retificá-las quando intimada para sanar as inconformidades identificadas, o que não se vislumbra nos autos.

A recorrente não promoveu a identificação da mercadoria lançada sob o referido “código genérico”, nem sequer trouxe por amostragem as efetivas repercussões indevidas no presente lançamento. Portanto, diante da ausência de suporte probatório, não merece guarida o propósito manifestado pela recorrente em sua peça de defesa.

A ausência de provas garante a subsistência das autuações, razão pela qual, concluo pela manutenção da Decisão proferida pelo Juízo de base, no particular.

Quanto ao ajuste previsto junto à Portaria nº 445/98, saliento que o mesmo é restrito aos estabelecimentos varejistas, inaplicável, portanto, aos estabelecimentos distribuidores, ainda que tenhamos conhecimento da ocorrência de perdas, roubos ou extravio no segmento da recorrente.

Não há, todavia, previsão legal no nosso ordenamento legal para aplicação do percentual de 2,05% no segmento do estabelecimento autuado.

Sob o ponto de vista formal, salienta a recorrente que o levantamento efetuado pela fiscalização também merece ser revisto por ocasião do presente julgamento. Diz que o procedimento correto a

ser adotado pela fiscalização seria o previsto no artigo 13, inciso I da Portaria nº 445/98, todavia, o procedimento efetuado pela fiscalização, na prática, se assemelha ao previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/98, que trata de exercício aberto.

Neste ponto, corroboro com a presente tese recursal, haja vista que todo o lançamento fiscal é amparado na referida Portaria, cujas normas e procedimentos ali inseridos devem, na prática, ser observados pelos autuantes quando do levantamento quantitativo de estoques.

Assim, considerando que o art. 15 da Portaria nº 445/98 dispõe especificamente quanto à possibilidade da exigência do imposto por solidariedade apenas nas hipóteses de levantamento quantitativo em exercício aberto, considero insubstancial a exigência prevista na Infração 02.

Somente seria devida a cobrança em referência, se o valor da omissão de entradas fosse maior do que o da omissão de saídas, o que não ocorreu, conforme demonstrado na Infração 02.

Entendo, pois, que a Infração 02 é nula por não ter previsão legal.

Quanto às multas aplicadas, requer seja ao menos exigido e aplicado o percentual por descumprimento de obrigação acessória, previsto no inciso XXII, do artigo 42 da Lei (BA) nº 7.014/96, alterada pela Lei (BA) nº 7.753/00.

Saliento, todavia, que as imputações aqui discutidas exigem imposto, descumprimento, pois, de obrigação principal, cuja multa prevista consta devidamente prevista em nosso ordenamento legal.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

## **VOTO VENCEDOR**

Peço vênia à ilustre Relatora para discordar dos argumentos esposados em relação à nulidade da Infração 02.

Constatto que o presente processo está revestido das formalidades legais, não havendo motivos para se determinar a nulidade de quaisquer dispositivos do presente lançamento, inclusive decorrentes dos motivos 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 no Art. 10, I, “a” da Portaria nº 445/98, conforme indicado no enquadramento legal da Infração 02.

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.

Ademais, está totalmente equivocada a informação de que o imposto só poderia ser cobrado se a omissão de entradas fosse maior do que a omissão de saídas. Na referida Infração 02, somente foi apurada a omissão sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ou seja, foi exigido o imposto normal por solidariedade das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujas notas fiscais de aquisição não foram emitidas ou registradas.

Acrescento que na Infração 03, julgada procedente, é exigido o imposto relativo à substituição tributária, relativo às mesmas mercadorias omitidas na Infração 02, não fazendo sentido, portanto, a decisão pela nulidade da Infração 02.

Assim, afasto a nulidade suscitada.

Em relação às demais questões, concordo com o voto da eminentíssima Relatora.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **147771.0020/19-7**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$ 348.573,65**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 327.976,69, e 60% sobre R\$ 20.596,96, previstas nos incisos III, II, “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, José Adelson Mattos Ramos e Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Antonio Dijalma Lemos Barreto e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS