

PROCESSO - A. I. Nº 147771.0002/17-2
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0191-03/17
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/05/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0108-12/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS. 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. Reduzido o valor correspondente ao percentual de perdas previsto na Portaria nº 445/98. Infração 6 parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; **i)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **ii)** ANTECIPAÇÃO 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-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 7 e 8 subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/04/2017, no valor de R\$ 2.189.065,60, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de abril a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.861,80, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não é objeto do Recurso Voluntário.

Infração 02 - 01.02.05 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de abril a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$60.212,70, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não é objeto do Recurso Voluntário.

Infração 03 - 01.05.03 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à

parte proporcional da redução, nos meses de abril a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$48.250,64, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não é objeto do Recurso Voluntário.

Infração 04 - 03.02.02 – *Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$245.924,63, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não é objeto do Recurso Voluntário.*

Consta que se refere às saídas de mercadorias tributadas por ECF.

Infração 05 - 03.02.02 - *Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a agosto de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.494,24, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não é objeto do Recurso Voluntário.*

Infração 06 - 04.05.02 - *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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$914.735,47, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração é objeto do Recurso Voluntário.*

Infração 07 - 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 por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$125.112,46, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração é objeto do Recurso Voluntário.*

Infração 08 - 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 por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$64.630,37, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração é objeto do Recurso Voluntário.*

Infração 09 - 07.15.05 - *Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de abril a dezembro de 2012, no valor de R\$721.843,29, correspondente ao percentual de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não é objeto do Recurso Voluntário.*

A 3ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0191-03/17 (fls. 253 a 264), com base no voto a seguir transscrito:

“Consigno, inicialmente, que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, 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 e com cópias entregue ao Autuado, fls. 127 a 134.

O Impugnante pugnou pela nulidade das Infrações 07 e 08, aduzindo que o levantamento fiscal não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício fiscal, contendo vícios tanto, no seu aspecto legal material, bem como no formal. Sob o aspecto formal, diz entender que 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.

Convém salientar a Portaria nº 445, de 10/08/1998, disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em 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 movimentadas, como a sua expressão monetária.

É fato que o roteiro de auditoria levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto deve levar em conta algumas particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

Ocorrendo omissão de entradas no levantamento quantitativo em exercício aberto, havendo podem ocorrer duas situações distintas: a) mercadorias ainda encontradas fisicamente nos estoques; b) mercadorias não mais existentes em estoque.

Apurando-se omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, consoante prevê as alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 10, da Portaria 445/98, se a mercadorias ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação (mercadorias não mais existentes em estoque), deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Dessa forma, não acato a alegação defensiva de nulidade quanto às Infrações 07 e 08, haja vista que se referem a omissão de entrada o que ensejou a cobrança do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário - art. 10, inciso I, alínea “a”, da Portaria 445/98, e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo - art. 10, inciso I, alínea “b”, da Portaria 445/98.

Assim, fica patente o Auto de Infração 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/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal por Auditor Estranho ao Feito para que sejam reprocessados os documentos apresentados pelo Autuante, a fim de expurgar do levantamento as mercadorias tidas como “omissas”, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como, o Autuado não carreou aos autos comprovação alguma de suas alegações que justificasse a efetiva necessidade de diligencia.

As Infrações 01, 02, 03, 04, 05, e 09, são procedentes, ante a inexistência de lide, uma vez que o sujeito passivo não impugnou a acusação fiscal atinente a estes itens da autuação, informando, inclusive, que o comprovante de quitação deverá ser apresentado oportunamente.

Em relação ao mérito das Infrações 06, 07 e 08, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, do mesmo modo em que foram impugnadas, ou seja, conjuntamente serão abordadas.

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 entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, no exercício fechado de 2012.

Infração 07 - cuida da 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 estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias 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 no exercício fechado de 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.

No que diz respeito a alegação de existência de perdas e quebras de mercadorias entendo que cabe a autuada adotar controles internos necessários à aplicação da Legislação estadual que citaremos adiante.

É evidente que 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).

Ao deixar de cumprir o que determina a legislação tributária, a autuada recolheu o ICMS a menos no decorrer do exercício fiscalizado. Tendo em vista o exposto acima a autuada teria deixado de cumprir a legislação tributária RICMS-BA/12, conforme segue:

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

[...]

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:

[...]

X - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais;”

Acompanho o entendimento esposado pelo Autuante, no sentido de que sem o cumprimento da legislação de regência, ou seja, sem a emissão do documento fiscal para materializar a baixa do estoque nas circunstâncias aludidas, não há como considerá-las no levantamento quantitativo de estoques que é alicerçado na documentação fiscal e registros fiscais do contribuinte.

O Defendente também alegou que o Autuante desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”. Ou seja, deixou de considerar integralmente os produtos registrados pelo Impugnante com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apurada no levantamento fiscal.

Informou ainda que, tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, o mesmo tipo (espécie) da mercadoria (gênero) é registrado no seu sistema com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto. Portanto, ainda que tenham códigos distintos no seu sistema, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no “código genérico”. Caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico” e na saída seja utilizado o “código ordinário” (específico do produto), ou vice-versa, afirma que também será apontada a diferença de estoque ou até mesmo falta de registro de entradas ou de saídas, o que não se verifica de fato.

Observo que de acordo com o art. 205, do RICMS-BA/12, “o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço”, estando previsto que “no caso de alteração do código, o contribuinte deverá anotar no RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço” - §2º deste mesmo artigo.

Neste caso, se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou o que a Legislação determina. Como o autuante informou que os elementos constitutivos do débito apurado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos referentes à EFD -Escrituração Fiscal Digital e Notas Fiscais Eletrônicas, cujos arquivos foram anexados ao Auto de Infração, através CD-R, fl. 126, o defensor precisaria adotar todas as providências no sentido de corrigir na EFD o erro alegado, criando as condições para que a fiscalização fosse realizada sem os mencionados equívocos de escrituração.

Na informação fiscal, o Autuante não acatou o argumento defensivo de que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades, afirmando que apesar de códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS, porque eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não fazem sentido, pois trata-se de produtos diferentes, com preços diferentes, e se no momento da comercialização o operador não tiver conhecimento do código do produto, esta incorreção certamente terá reflexos nos valores das operações, por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências. Dessa forma, se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros pelos respectivos códigos, e que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, de acordo com o livro Registro de Inventário, torna-se desnecessário fazer agrupamento de mercadorias.

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o autuado não providenciou a correção prévia na sua escrituração digital e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as alegações defensivas, uma vez que o Autuado não carreou aos autos, nem se quer por amostragem, a comprovação inequívoca de suas ponderações.

Quanto aos demonstrativos de cálculo do preço médio, também questionados pelo deficiente, foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. Constatou que a apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A, inciso 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 3^a Junta de Julgamento através do Acórdão 0041-03/14, pela Procedência do Auto de Infração.

Assim, considerando que: i) consoante previsão 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 tomado-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas - Infração 06; ii) - 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 e iii) é também devido 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 na Infração 08, conforme art. 10, inciso I, alínea "b", Portaria 445/98.

Nestes termos, concluo pela subsistência dos itens 06, 07 e 08 da autuação.

No tocante à alegação de que na hipótese de o órgão julgador entender pela manutenção da autuação, 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 no mesmo exercício de 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 art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/98.

A multa para este tipo de infração é estabelecida no art. 42, inciso III, da Lei 7014/1996, e a redação do mencionado inciso foi alterada pela Lei 11.899 de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/2010, estabelecendo a multa das Infrações 06 e 07 deste Auto de Infração em 100%, conforme art. 42, inciso III, alínea "g", da referida Lei, portanto, não prospera a alegação do Deficiente.

Ante o expedito, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos."

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 274 a 289), nos termos do Art. 169, I, "b" do RPAF/99, onde informou que efetuou o pagamento das Infrações 01 a 05 e 09, não estando as mesmas em lide

No tocante às Infrações 06, 07 e 08, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, afirmou que a diferença decorreu em função do Autuante ter deixado de considerar a saída dos produtos registrados com "códigos genéricos", empregados quando os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque.

Asseverou que o Autuante infringiu o disposto na Portaria nº 445/98, por entender que ele não poderia ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, quando se trata de regime fechado, sendo o procedimento nulo por conter vícios nos aspectos material e formal.

Colacionou trechos dos votos proferidos no Acórdão JJF nº 0305-02/11 e no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0.

Discorreu sobre as quebras e perdas normais inerentes à sua atividade, afirmando que anexou a 13^a Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro e solicitou a realização de diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito para que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, a fim de expurgar do Auto de Infração supostas mercadorias tidas como "omissas".

Requer o provimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento, esta 2^a Câmara de Julgamento Fiscal resolveu remeter o presente processo em Diligência à IFEP INDÚSTRIA, para que o Autuante, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, elaborasse novos demonstrativos com base na Portaria nº 445/98 e suas alterações, em especial a inclusão do parágrafo único ao seu Art. 3º, que estabeleceu percentuais mínimos a

serem observados para a consideração das omissões, de forma a subsidiar o julgamento (fl. 296).

Auditora Fiscal estranha ao feito elaborou demonstrativo relativo à Infração 06, ressaltando que a aplicação dos percentuais de perda somente se refere às omissões de saídas, utilizando o percentual de 2,05% em razão da atividade do Autuado ser comércio varejista de supermercados, conforme estabelecido pelo Art. 3º da Portaria nº 445/98 (fls. 301 a 306).

Explicou que considerou os estornos de crédito previstos no §3º, do Art. 3º da Portaria nº 445/98, e que a omissão de saídas ficou reduzida para R\$8.100.551,64, ainda superior à omissão de entradas no valor de R\$3.932.410,94.

O Autuado apresentou manifestação (fls. 312 a 315), no qual alegou que os estornos de crédito considerados constituem inequívoca inovação ao lançamento, já que não houve qualquer exigência de estorno de crédito, mas apenas de omissão de saída, cuja penalidade é mais gravosa, devendo ensejar a nulidade do lançamento por não conter elementos suficientes para determinar com segurança a infração.

Disse que, caso o entendimento não seja pela total nulidade do lançamento, a revisão deverá ser retificada para desconsiderar o efeito da nova acusação fiscal de falta de estorno do crédito de ICMS.

Requeru o conhecimento e provimento do seu Recurso, ratificando o Recurso Voluntário anteriormente protocolado, para julgar o lançamento integralmente improcedente.

A Auditora Fiscal Diligente prestou nova Informação Fiscal (fls. 319 a 321), quando afirmou que não se trata de nenhuma inovação, mas apenas do atendimento ao disposto no §3º, do Art. 3º da Portaria nº 445/98, e que a não consideração das quantidades registradas com o CFOP 5.927, decorrentes de perda, roubo ou deterioração, resultaria na computação da mesma perda em duplicidade.

Pedi que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Registro a presença da advogada do Autuado, Sra. Viviane Corrêa de Almeida, OAB/BA nº 32.808, que efetuou a sustentação oral.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 09 infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário as Infrações 06, 07 e 08, em razão da falta de recolhimento do imposto por omissão de saídas e de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Em relação às Infrações 06, 07 e 08, o Autuado requereu diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, para que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, incluindo as operações com a utilização dos “códigos genéricos”, a fim de expurgar do Auto de Infração supostas mercadorias tidas como “omissas”.

Com relação aos “códigos genéricos”, entendo que foi uma solução gerencial, a qual deveria permitir ao Autuado a perfeita indicação dos itens ali incluídos e facilitar o controle dos estoques, possibilitando uma correta leitura no momento de seu fechamento.

Em se tratando de ferramenta utilizada para viabilizar os seus negócios, com o gerenciamento de seus próprios estoques, caberia ao próprio Autuado trazer aos autos os elementos de prova em favor das suas alegações, uma vez que era o único que detinha o domínio desses elementos.

Considerando a auditoria de quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, não se pode alegar que houve desprezo da movimentação de produtos operados sob “códigos genéricos”, ou que o levantamento fiscal esteja “eivado de vícios”.

Indefiro a solicitação de diligência, nos termos do Art. 147, I do RPAF/99, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação de meu juízo sobre a matéria, e ainda porque a diligência não pode se destinar a verificar documentos que estejam na posse do Autuado, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

O levantamento quantitativo de estoque em questão corresponde ao exercício de 2012, portanto, em exercício fechado, e não em exercício aberto, considerando que o aludido exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, a fiscalização dispôs do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período fiscalizado, não havendo infração ao disposto na Portaria nº 445/98.

Portanto, também afasto a nulidade suscitada.

O Autuado afirmou que a diferença decorreu em função do Autuante ter deixado de considerar a saída dos 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 de o 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.

Saliento que as mercadorias objeto da Infração 06, as quais são tributadas normalmente, não são as mesmas apuradas nas Infrações 07 e 08, estas sujeitas à substituição tributária por antecipação, não havendo qualquer nexo causal entre a Infração 06 e as Infrações 07 e 08, salvo por terem sido apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

No caso da Infração 06, 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 07 e 08, 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.

Ademais, caso consideradas as aludidas quebras, furtos, perecimentos e perdas, os valores das Infrações 07 e 08 seriam incrementados, uma vez que decorrem de omissão de entradas (*reformatio in pejus*).

No tocante à Infração 06, o Autuado não apresentou as notas fiscais de saída destinadas a documentar os fatos, não havendo como mensurar as citadas ocorrências. O Autuado deveria ter emitido notas fiscais de saída concernentes a esses fatos (perdas e quebras), e escriturado 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. Também, era sua obrigação estornar os créditos referentes às entradas das mercadorias supostamente perdidas, fato que não restou comprovado.

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

Quanto ao Acórdão JJF nº 0305-02/11, o mesmo foi reformado, em sede de Recurso de Ofício, para restabelecer a integralidade da infração julgada nula pela Decisão de piso, pelo Acórdão CJF nº 0242-11/13, não servindo como paradigma para este julgamento.

Também não há como considerar como parâmetro a referência ao trecho do voto relativo ao julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, trata-se de voto vencido constante do Acórdão CJF nº 0230-11/14, que decidiu pela procedência da infração.

Saliento que as matérias objeto deste Recurso Voluntário já foram apreciadas nos Acórdãos CJF nº 0286-11/17 e 0150-12/18.

Logo, fica mantida a Decisão recorrida em relação às Infrações 06 a 08.

Entretanto, após a lavratura do Auto de Infração e do julgamento de 1ª instância, foram definidos novos critérios para a elaboração da auditoria de estoques, com a alteração da Portaria nº 445/98, que estabeleceu percentuais mínimos a serem observados para a consideração das omissões, em especial a inclusão dos §§ 1º a 3º ao seu Art. 3º, *in verbis*:

“§ 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;

...

§ 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977.

§ 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.”

Esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal remeteu o presente processo em Diligência, para que fossem elaborados novos demonstrativos com base nas alterações da referida Portaria nº 445/98, o que foi efetuado pela Auditora Fiscal Diligente, reduzindo o valor da Infração 06 de R\$ 914.735,47, para R\$ 736.401,54.

Após o resultado da Diligência, o Autuado entendeu que a consideração dos estornos de crédito, conforme determinado pelo § 3º, do Art. 3º da Portaria nº 445/98, constituiria uma inovação ao lançamento, o que estaria eivado de nulidade.

Nada mais equivocado, pois foi somente aplicada a norma de forma retroativa para beneficiar o Autuado, não foi exigido nenhum estorno. Não faria sentido aplicar o § 1º e não aplicar o § 3º do mesmo artigo da Portaria, ou seja, aplicar o percentual de perda, roubo ou extravio, sem considerar os valores já estornados à título de perda, furto ou extravio.

Trazendo uma hipótese meramente matemática para ilustrar a situação: Suponhamos que a aplicação do percentual de perda de 2,05% resultasse em uma perda de 2 unidades e o Autuado tivesse lançado uma perda de 3 unidades, será que faria sentido retirar 5 unidades omitidas do levantamento? A resposta é inequívoca: não. A perda não pode ser cumulativa.

Portanto, também afasto mais esta nulidade suscitada.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, de forma a julgar o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, com a redução da exigência indicada na Infração 06 para R\$ 736.401,54, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos. Assim, o montante do Auto de Infração é conforme o demonstrativo abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULGADO-CJF	MULTA
01	RECONHECIDA	4.861,80	4.861,80	60%
02	RECONHECIDA	60.212,70	60.212,70	60%

03	RECONHECIDA	48.250,64	48.250,64	60%
04	RECONHECIDA	245.924,63	245.924,63	60%
05	RECONHECIDA	3.494,24	3.494,24	100%
06	PROC. PARTE/P.PARCIAL	914.735,47	736.401,54	100%
07	PROCEDENTE	125.112,46	125.112,46	100%
08	PROCEDENTE	64.630,37	64.630,37	60%
09	RECONHECIDA	721.843,29	721.843,29	-----
TOTAL		2.189.065,60	2.010.731,67	

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 147771.0002/17-2, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.288.888,38**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 423.880,14 e 100% sobre R\$ 865.008,24, previstas, respectivamente, no incisos VII, alíneas “a” e “b”, II, “a” e “d” e III, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor total de **R\$ 721.843,29**, prevista na alínea “d”, do inciso II do mesmo artigo e lei já citados, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR DA PGE/PROFIS