

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0010/19-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0187-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/04/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0083-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **1.** IMPOSTO NORMAL; **2.** MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** IMPOSTO ANTECIPADO; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Infrações 01, 02 e 03. Verificando-se, num mesmo exercício fiscal, diferenças tanto de entradas como de saídas apuradas através de levantamento quantitativo, exige-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – no presente caso, a das operações de saídas. Revisão fiscal afetou apenas a infração 01, relativa a itens com tributação normal, com aplicação do índice presumido de perdas previsto na Portaria nº 445/98 e com a extirpação dos estornos de créditos fiscais inadvertidamente efetivados pelo fisco. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/06/2019, no valor de R\$ 1.464.225,16, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 - 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 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.228.625,37, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente em parte e é objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.

**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 por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 156.605,59, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

**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 por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 78.994,20, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

A 5ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0187-05/22-VD (fls. 196 a 204), com base no voto a seguir transcrito:

“Questões preliminares e formais foram agitadas neste processo.

*Não necessariamente na sequência da ordenação dos atos praticados neste PAF, surgiu uma situação que despertou na impugnante a necessidade de arguição de nulidade do auto de infração: é que, após ouvir a d. PGE, a 5ª JJF solicitou diligência no intuito do fisco recalcular a cobrança, fazendo incidir os índices presumidos de perda previstos na Port. 445/98; neste trabalho, em princípio, a fiscal revisora, teria quantificado o novo montante, cumprindo o ordenado no art. 3º, § 3º da citada Portaria, descartando os débitos de ICMS relacionados às mercadorias presumivelmente perecidas e, ao mesmo tempo, efetivou os estornos dos créditos fiscais aproveitados quando da entrada.*

*Entendeu o autuado que, ao anular ditos créditos, o fisco inovou no lançamento de ofício, posto que a exigência inicial não contemplou glosas dos referidos créditos, circunstância que suscita a nulidade da autuação, nos termos do art. 18 do RPAF-BA ou, no mínimo, a exclusão dos citados estornos na requantificação da dívida tributária, pelo fato de, com isso, ter havido incremento nas saídas.*

*Nem uma nem outra alegação empresarial encontra pertinência jurídica, **pelo menos sob o ponto de vista de considerar o auto de infração nulo**. No mérito, entretanto, a abordagem será outra.*

*A hipótese não poderia significar anulação. A Auditora Fiscal estranha ao feito apenas **adotou conduta meramente procedimental**, ao aplicar os índices presumidos de perda reservados para a atividade supermercadista e em vista deles fazer abatimentos de quantidades para chegar às perdas líquidas.*

*Os estornos de créditos fiscais buscam tão-somente fazer a compensação dos débitos e créditos fiscais atrelados às mercadorias presumivelmente extraviadas, não vendidas, portanto. Tal procedimento, isto é, anular o crédito quando o débito do imposto é descartado, é corriqueiro na praxis tributária, a exemplo das situações em que a mercadoria, adquirida com tributação e uso do crédito, acaba saindo posteriormente sem incidência do ICMS. Ou quando, lado oposto da mesma moeda, no cálculo da substituição tributária em face de operações futuras, o valor do imposto é calculado deduzindo-se o crédito da operação própria. Numa e noutra situação o mecanismo da não cumulatividade haverá de ser respeitado.*

*Ainda mais no presente caso, quando a aplicação dos percentuais presumidos de perda tiveram sua retroação admitida pela d. PGE, conduzindo seus efeitos para fatos geradores ocorridos antes da publicação da Port. 159/2019, sendo que a omissão de saídas ora apreciada refere-se a 2015.*

*Como observado pela auditoria, eventuais incorreções ou omissões – não aplicação do percentual de perdas – no levantamento de estoques não implicam em nulidade do auto de infração, segundo o art. 18, § 1º do RPAF-BA. A infração 01 permanece perfeitamente caracterizada, vale dizer, falta de pagamento do ICMS pela omissão de saídas tributáveis, o autuado continua o mesmo e a quantia sofreu uma diminuição. Ademais, a defendente foi regularmente intimada para tomar ciência acerca do parecer da d. PGE e revisão fiscal efetuada e sobre eles firmou pronunciamento às fls. 147 a 151.*

#### **Afastado o pleito de nulidade.**

*Uma segunda questão de forma é agitada pelo defendente, qual seja, a de que a auditoria de estoques deveria ter sido feita pelo exercício em aberto e não pelo exercício fechado, pois o fisco desconsiderou o trânsito de mercadorias que foram corretamente escrituradas no ano seguinte.*

*Em verdade, a ação fiscal teve início em 2019, quatro anos depois do exercício de 2015 já ter sido encerrado.*

*A postulação estatal ora sob apreciação exige diferenças de ICMS em função de omissões de saídas de mercadorias sem a devida cobertura documental, isto é, sem emissão das notas fiscais correspondentes, apuradas em quantidade superior às omissões de entradas, diferenças estas identificadas através do levantamento quantitativo de estoques, por tipo de mercadoria, efetuado em exercício fechado.*

*A contagem **física** de estoques é feita quando se faz o levantamento quantitativo dos itens com o ano ainda em curso, mediante apuração in locu das quantidades existentes em estoque em determinado dia, o que, no caso concreto, seria qualquer um dentro de 2019, ano de desenvolvimento da fiscalização, conhecido na praxis fiscal como levantamento quantitativo de exercício em aberto, denominação aliás abraçada pelo legislador da Port. 445/98.*

*A auditoria procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, qual seja, o de 2015, oportunidade em que, mediante a apuração dos estoques iniciais existentes para cada mercadoria (apurados, no caso, em 01.01.2015, que vai ser, evidentemente, o mesmo de 31.12.2014), mais as entradas efetuadas dentro do exercício, menos as saídas também efetuadas dentro do exercício, menos os estoques finais (apurados, no caso, em 31.12.2015). De posse desta fórmula, como a auditoria identificou terem saído do estoque mais quantidades do que aquelas que restaram em estoque e que contaram com a emissão da nota fiscal respectiva, concluiu ter havido omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem emissão da nota fiscal correspondente e, conseqüentemente, sem o destaque, registro formal e recolhimento do imposto devido. Este foi o clássico caminho percorrido pelo fisco.*

**Deste exposto, improcede a pretensão empresarial.**

Dito isso, é de se garantir que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, nomeadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamento de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios - constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Com a realização das diligências solicitadas para oitiva da d. PGE e, como consequência, recálculo da cifra inicialmente exigida, **indefer-se** o pedido de diligência acenado nas peças impugnatórias, até porque já bastam nos autos os elementos probatórios até então colacionados.

Três argumentos defensivos procuraram atacar materialmente os levantamentos de estoques fundamentadores da autuação.

O primeiro deles vai no sentido de que a fiscalização ignorou as entradas e saídas de produtos registrados em “códigos genéricos”, na medida em que, seja na entrada, seja na saída, os responsáveis pela escrita não conseguiram identificá-los, por motivos desconhecidos.

O preposto fiscal, ao fazer disparar a auditoria, intimou o contribuinte a efetuar as correções em seus arquivos magnéticos, antes dos estoques serem contados, consoante se verifica à fl. 06. Todavia, o autuado não cuidou de proceder a retificação. Mesmo assim, a propósito destas mercadorias cadastradas em códigos genéricos, segundo afirmou o autuante em sua peça informativa, fl. 97, o “levantamento foi efetuado excluindo estes valores”, situação que “beneficiaria a infratora” (sic.), afirmações **incontestadas** pela impugnante.

Por conseguinte, tal argumento não pode merecer guarida.

O segundo deles vai na direção de que, em virtude da quantidade de mercadorias diferentes e apresentações de embalagem distintas, oriundas de fornecedores diversos, o mesmo tipo (espécie) de produto (gênero) é registrado no sistema contábil com códigos distintos.

O sujeito passivo **não demonstrou objetivamente quais mercadorias** estavam circunscritas a esta hipótese que pudessem demandar mudança nos procedimentos adotados, apesar de dispor de enorme tempo para assim proceder, ficando sua pretensão vulnerada no campo das simples alegações. Assim, este é o caso de aplicar-se o comando previsto no art. 143 do RPAF-BA, verbis:

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Argumento igualmente rejeitado.

O terceiro deles já se encontra equacionado neste processo. É que a alegação de não terem sido consideradas as perdas acabou suplantada com a diligência solicitada por este Colegiado, a partir do instante em que a auditora fiscal estranha ao feito reelaborou a contagem de estoques fazendo incidir o índice presumido de perdas previsto na Port. 445/98 para o segmento de supermercados. Neste trilho, a infração 01 teve redução, cujo montante merece acatamento.

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 dados fiscais-contábeis os quantitativos apontados como estoque inicial e final num certo exercício, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

A legislação determina que, na auditoria de estoques, quando da apuração da base de cálculo, forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

Ademais, detectadas omissões, é devido o imposto a ser pago pelas operações normalmente tributadas, por antecipação tributária e por substituição tributária. Ditas situações estão abarcadas nas infrações ora sob julgamento.

Afora as perdas, agora já computadas, os procedimentos relacionados com o levantamento quantitativo não merecem retoques, até porque não foi o sujeito passivo específico em apontar eventuais inconsistências. Os seus argumentos defensivos já encontraram a apreciação adequada e não merecem ser acolhidos.

A discussão aparente diz respeito à possibilidade de incluir no levantamento fiscal, para fins de abatimento das

*perdas presumidas, os créditos fiscais a serem estornados em virtude da não realização do fato gerador.*

*Este é o comando – relembre-se – contido no § 3º do art. 3º da Port. 445/98:*

*§ 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.*

*Porém, o que se vê no levantamento feito pela fiscalização (Anexo C, coluna E) é a inserção da quantidade do item que já houvera sido **efetivamente** considerado pela empresa em sua escrita, sob o CFOP 5927 (conforme Anexo B), de modo que se dita quantidade fosse superior ao índice presumido previsto na Port. 445/98, nenhuma perda mais seria quantificada. Vamos aos exemplos:*

*Na linha 511 do Anexo C, para o produto FILE MERLUZA CONG C SUL PCT 500G, a partir de um volume de entradas mais estoque inicial de 241 unidades, encontrou-se uma perda presumida (2,05%) de 5 unidades; porém, antes disto, a empresa já tinha contabilizado 20 unidades de perdas sob o CFOP 5927, de modo que as perdas líquidas presumidas, neste caso, seriam de zero.*

*Na linha 13459 do Anexo C, para o produto QA CAPPUC CLÁSSICO QUALITA 200G, a partir de um volume de entradas mais estoque inicial de 144 unidades, encontrou-se uma perda presumida (2,05%) de 3 unidades; porém, antes disto, a empresa já tinha contabilizado 16 unidades de perdas sob o CFOP 5927, de modo que as perdas líquidas presumidas, neste caso, seriam de zero.*

*Na linha 18490 do Anexo C, para o produto SARDINHA INT CONG 4 MARES PCT 1KG, a partir de um volume de entradas mais estoque inicial de 654 unidades, encontrou-se uma perda presumida (2,05%) de 13 unidades; porém, antes disto, a empresa já tinha contabilizado 10 unidades de perdas sob o CFOP 5927, de modo que as perdas líquidas presumidas remanescentes, neste caso, ainda seriam de 3 unidades.*

*A metodologia usada pelo fisco tem sentido lógico e se coaduna com as regras de auditoria. Nada tem a ver com estornos de créditos fiscais. Envolve - para cada item levantado - a confrontação entre as quantidades presumidas de perdas com as quantidades constatadas de perdas e já contabilizadas pela autuada sob o CFOP 5927. Quando estas últimas forem maiores do que aquelas, não há como aplicar o índice presumido, pois o comando da Portaria 445/98 visa evitar que, exatamente para proteger a empresa, nenhum percentual de perda seja aplicado para cada tipo de mercadoria com vistas à apuração das omissões de estoque eventualmente detectadas. Se a própria empresa antecipadamente o faz, até em percentual superior ao coeficiente presumido, constitui exagero aplica-lo adicionalmente.*

*Infrações inteiramente subsistentes, à exceção da infração 01, que, em função da aplicação do índice presumido de perdas, confrontados com as perdas realmente ocorridas e já contabilizadas pela empresa, conforme Anexo C, fazem reduzir o crédito originalmente constituído para R\$ 1.010.209,28.*

*Auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 1.245.809,07.”*

A 5ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 216 a 254), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após uma breve síntese dos autos, suscitou a nulidade da autuação, e a sua improcedência quanto ao mérito, pois a Decisão recorrida manteve lançamento que não retrata a realidade da sua movimentação mercantil, já que:

- a. lavrou, simultaneamente, infração por omissão de saída e entrada no mesmo período, em arrepio à regra do Art. 13, I da Portaria nº 445/98, contrário ao decidido no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0 e no Acórdão JJF nº 0305-02/11;
- b. não considerou os produtos registrados como genéricos, apesar das descrições similares aos autuados, descumprindo o Art. 3º, III da Portaria nº 445/98;
- c. as diferenças existentes decorrem de quebras e/ou perdas razoáveis e normais em face da sua atividade, nos termos dos índices apurados pela ABRAS, admitidas a partir da leitura, a *contrário sensu*, do Art. 293 do RICMS;
- d. expurgou indevidamente as perdas registradas do índice previsto no Art. 3º, § 1º, I da Portaria nº 445/98, não podendo retroagir a regra incluída pela Portaria nº 01/20 ao exercício de 2015.

Defendeu que as Infrações 02 e 03, relativas a omissões de entradas, são nulas por falta de previsão legal ou improcedentes por insubsistência, pois os seus valores são inferiores aos valores da Infração 01, que se refere a omissões de saídas.

Alegou que o levantamento possui vício de natureza material, pois desconsiderou que adquire diversas mercadorias que não são revendidas, mas transformadas ou consumidas no próprio estabelecimento, aplicadas para consumo na Rotisserie, Snack Bar, açougue ou padaria, ou vendidos de forma fracionada, a exemplo de carnes e frios.

Disse que embalagens de 5 kg de leite condensado e de coco em flocos e de 10 kg de mistura para bolos não são vendidas no mercado de varejo, sendo necessária a realização de diligência para identificação dos produtos classificados como matéria prima e sua exclusão do levantamento de omissão de saídas, tendo apresentado quesitos para serem respondidos.

Também insistiu na realização de diligência para a apresentação da memória de cálculo quanto à fixação de base de cálculo, que deve seguir as regras previstas no RICMS, que transcreveu.

Requeru o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário para julgar pela nulidade do Auto de Infração ou a sua improcedência ou, subsidiariamente, a manutenção da Infração 01 nos termos do Anexo D da diligência efetuada.

Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito e de sustentação oral por ocasião do julgamento, bem como que quaisquer publicações, comunicações e intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome do seu patrono.

Registro a presença do advogado do Autuado que acompanhou o julgamento, Sr. Thales Maia Galiza, OAB/BA nº 75.053.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em 3 (três) infrações, todas em razão da falta de recolhimento do imposto por omissão de saídas e de entradas de mercadorias, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2015.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 546.695,47, conforme extrato (fl. 206), montante superior ao valor de R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração decorreu da revisão efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, em sede de diligência, refazendo o levantamento para aplicação retroativa das perdas previstas no Art. 3º, §§ 1º e 3º da Portaria nº 445/98, incluídos pelas Portarias nºs 159/19 e 001/20.

Considerando que a redução decorreu da estrita aplicação da referida norma, editada em momento posterior à autuação, cujo entendimento unânime deste CONSEF é de que deve ser aplicada retroativamente, nos termos do Art. 106 do CTN, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Informo que todas as intimações são efetuadas na forma do Art. 108 e seguintes do RPAF/99, bem como que não foram apresentadas novas provas desde a impetração do Recurso Voluntário até esta data.

Preliminarmente, o Autuado suscitou a nulidade da autuação por diversos motivos, às vezes confundindo com questões de mérito, mas 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, conforme veremos.

Destaco 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.

O Autuado se equivocou ao defender que são nulas as Infrações 02 e 03, relativas a omissões de entradas, pois os seus valores são inferiores aos valores da Infração 01, que se refere a omissões de saídas no mesmo período.

Ressalto que a regra do Art. 13, I da Portaria nº 445/98, pela sua natureza, não se aplica às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mas somente às mercadorias do regime normal de tributação.

Também 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.

Saliento 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.

Como pode ser verificado no demonstrativo que embasa a Infração 01, não há exigência de imposto em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, objeto das Infrações 02 e 03, nem às mercadorias isentas, a exemplo das mercadorias BISC OREO CHOCOLATE 36G e XAREU FRESCO INT KG, respectivamente, cujos valores de ICMS estão zerados na última coluna.

Quanto aos julgamentos a que se refere o Recurso Voluntário, transcrevo abaixo trecho do Acórdão CJF nº 0261-12/20, decidido por unanimidade em desfavor do próprio Autuado, do qual fui o Relator:

*“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 nº 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.”*

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.

Neste diapasão, colaciono outro trecho do retro citado Acórdão CJF nº 0261-12/20:

*“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 desconrolares, 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.”*

Após a lavratura do Auto de Infração, foram definidos novos critérios para a elaboração da auditoria de estoques, com a alteração da Portaria nº 445/98, que estabeleceu percentuais 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.”*

Foi determinada a realização de Diligência e, após o seu resultado, 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 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 (CFOP 5.927).

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 (duas) unidades e o Autuado tivesse lançado uma perda de 3 (três) unidades, será que faria sentido retirar 5 (cinco) unidades omitidas do levantamento? A resposta é inequívoca: Não. A perda não pode ser cumulativa.

Portanto, também afasto mais esta nulidade suscitada.

Ademais, tendo em vista que a legislação estabeleceu um percentual de perdas aceitáveis, não há como este CONSEF deixar de aplicar a norma em questão para adotar o estudo realizado pela ABRAS e pela FIA, como quer o Autuado, comparando indevidamente com um julgado realizado em época anterior, quando não havia sido editada a referida norma.

Quanto ao questionamento relativo à fixação de base de cálculo, indefiro a solicitação de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação de meu juízo sobre a matéria, já que tais memórias de cálculo foram apontadas em 10 (dez) demonstrativos, entregues ao Autuado conforme recibo (fls. 29 a 31), onde o preço médio de cada mercadoria foi calculado de acordo com o previsto nos Arts. 23-A, II e 23-B da Lei nº 7.014/96.

Também indefiro a solicitação de diligência, para que sejam analisados os seus documentos contábeis com a finalidade de identificar os produtos que foram consumidos como insumos ou transformados no estabelecimento, nos termos do Art. 147, I, “b” do RPAF/99, considerando que a diligência não pode se destinar a verificar documentos que estejam na posse do Autuado e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Constato que alguns produtos arrolados pelo Autuado sequer foram objeto da autuação, a exemplo de CASTANHA DE CAJU XEREM 1KG, CEREJA PICADA 2.40KG e CEREJA CABINHO LATA 2.0KG.

As descrições dos demais produtos arrolados não tem o condão de evidenciar o seu consumo ou transformação ou ainda de não caracterizar mercadoria comercializada no varejo, como sustentou o Autuado.

Na hipótese de transformação de produtos por fracionamento ou utilização como insumos para fabricação de outros produtos, o Autuado deveria efetuar a baixa do estoque mediante a emissão de nota fiscal com o CFOP 5.926, de forma a ajustar os seus estoques à realidade fática.

Não tendo sido adotado tal procedimento na sua escrituração fiscal, cabe ao Autuado comprovar que a sua escrituração fiscal não está adequada à verdade material, trazendo aos autos os documentos capazes de comprovar as suas alegações.

Portanto, também não reputo nula ou improcedente a infração, porque tais produtos fazem parte da autuação.

Voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário, de forma a manter a Decisão recorrida que julgou o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, com a redução da exigência indicada na Infração 01 para R\$ 1.010.209,28.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147771.0010/19-1**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.245.809,07**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 78.994,20 e 100% sobre R\$ 1.166.814,87, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR DA PGE/PROFIS