



PROCESSO Nº 1015062019-5

ACÓRDÃO Nº 486/2024

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS BRASIL LTDA.

2ª Recorrente: DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS BRASIL LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: FRANCISCO ILTON PERREIRA MOURA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO A MENOR. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. DECRETO Nº 31.072/2010. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. DENÚNCIAS IMPROCEDENTES. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO E RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Nas operações com produtos farmacêuticos sujeitos à substituição tributária aplica-se o Decreto Estadual nº 31.072/2010, obrigando o sujeito passivo recolher antecipadamente o imposto devido. In casu, ocorreu iliquidez e incerteza no crédito tributário, por falta de elementos suficientes para caracterizar a infração, e por se fazer compensações entre períodos de apuração do imposto, impedindo o exercício do contraditório de do direito de defesa da acusada quanto aos fatos especificamente ocorridos.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias é um procedimento fiscal que consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo. Nessa linha, a presunção legal prevista no art. 646 do RICMS/PB, na acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas obriga a demonstração certa e inequívoca dos fatos indiciários. Igualmente, as vendas de mercadorias sem emissão de notas



fiscais se comprovam diante da higidez da prova documental de entradas, saídas e estoques inicial e final. Evidenciado, no caso, que a recorrente demonstrou a incompletude dos levantamentos fiscais, tanto em operações de entradas quanto de saídas, por ter sido deixado de contabilizar operações, entre outros motivos, por inconsistências no EAN (código de barras) declarados na EFD, caracterizou iliquidez e incerteza do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do recurso de ofício, e provimento do recurso voluntário para reformar a decisão singular, e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002054/2019-65, lavrado em 5/7/2019, contra a empresa DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS BRASIL LTDA, inscrição estadual nº 16.137.389-5, para absolvê-la de quaisquer ônus provenientes do presente processo, pelas razões supracitadas.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.E.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de setembro de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, HEITOR COLLETT, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, EDUARDO SILVEIRA FRADE E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



PROCESSO Nº 1015062019-5

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS BRASIL LTDA.

2ª Recorrente: DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS BRASIL LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: FRANCISCO ILTON PERREIRA MOURA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO A MENOR. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. DECRETO Nº 31.072/2010. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. DENÚNCIAS IMPROCEDENTES. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO E RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Nas operações com produtos farmacêuticos sujeitos à substituição tributária aplica-se o Decreto Estadual nº 31.072/2010, obrigando o sujeito passivo recolher antecipadamente o imposto devido. In casu, ocorreu iliquidez e incerteza no crédito tributário, por falta de elementos suficientes para caracterizar a infração, e por se fazer compensações entre períodos de apuração do imposto, impedindo o exercício do contraditório de do direito de defesa da acusada quanto aos fatos especificamente ocorridos.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias é um procedimento fiscal que consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo. Nessa linha, a presunção legal prevista no art. 646 do RICMS/PB, na acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas obriga a demonstração certa e inequívoca dos fatos indiciários. Igualmente, as vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais se comprovam diante da higidez da prova documental de entradas, saídas e estoques



inicial e final. Evidenciado, no caso, que a recorrente demonstrou a incompletude dos levantamentos fiscais, tanto em operações de entradas quanto de saídas, por ter sido deixado de contabilizar operações, entre outros motivos, por inconsistências no EAN (código de barras) declarados na EFD, caracterizou iliquidez e incerteza do crédito tributário.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face da decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.000002054/2019-65, (fls. 5), lavrado em 05 de julho de 2019**, contra a empresa DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS BRASIL LTDA, inscrição estadual nº 16.137.389-5, em decorrência das seguintes infrações:

0564 - AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS C/RECEITAS OMITIDAS (PERÍODO FECHADO) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Nota Explicativa: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS EM 2014 NO VALOR DE R\$ 257.724,10 POR FALTA DE FATURAMENTO NAS AQUISIÇÕES DETECTADO NO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS OCORRENDO INFRAÇÃO AOS ART. 158, I E ART. 160, I C/C ART. 646, IV - TODOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97. TODO LEVANTAMENTO ESTÁ COMPROVADO ATRAVÉS DE PLANILHAS DE CALCULO CUJOS DADOS FORAM ORIGINADAS DO SPED FISCAL ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE.

0208 - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR. (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >>> O sujeito passivo por Substituição suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária por ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

Nota Explicativa: RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS ST POR ENTRADAS, DETECTADO NO CALCULO DO VALOR DESTE TRIBUTOS SEGUNDO ESTABELECIDO NO DECRETO ESTADUAL 31.072/2010, CORRESPONDENTE EM DEZEMBRO DE 2015 AO MONTANTE DE R\$ 10.500,46. NO CASO HOVE INFRAÇÃO AO ART, 395 C/C 397, II E ART. 399 – TODOS DO RICMS, PB – ALÉM DO ART. 1º, INCISO I DO DECRETO 31.072/2010.



0022 – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter vendido mercadorias tributáveis sem a emissão de documentação fiscal, detectado mediante Levantamento Quantitativo.

Nota Explicativa: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS EM 2014 NO VALOR DE R\$ 42.018,78 POR FALTA DE FATURAMENTO NAS SAÍDAS DETECTADO ATRAVÉS DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. NESTES CASOS HOUE INFRAÇÃO AOS ART. 158, I E ART. 160, I C/C ART. 646, IV - TODOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/97.

Com supedâneo nos fatos acima, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 620.486,68 (seiscentos e vinte mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e sessenta e oito centavos)**, sendo R\$ 310.243,34 (trezentos e dez mil, duzentos e quarenta e três reais e trinta e quatro centavos) de ICMS por infringência aos Art. 158, I e 160, I c/ fulcro no art. 646, IV; Art. 395, c/c art. 397, II c/ fulcro no art. 399; e Art. 158, I c/c art. 160, I, todos do RICMS/PB, aprovado p/Dec. 18.930/97 e R\$ 310.243,34 (trezentos e dez mil, duzentos e quarenta e três reais e trinta e quatro centavos), a título de multa por infração, com arrimo no art. 82, V, alíneas “a”, “g” e “f” da Lei nº 6.379/96.

Instruem os autos, documentos anexados às fls. 3 a 15 dos autos, dentre os quais destaque-se: Termo de Início de Fiscalização, tabela de cálculo da Infração nº 0208, CD ROM contendo planilhas eletrônicas da irregularidade das Infrações nº 0564 e 0022, cópias de notas fiscais e relatório de trabalho.

Cientificado da lavratura do Auto de Infração, por via postal, com Aviso de Recebimento (AR) (fl. 5), em 25 de abril de 2019, a acusada interpôs petição reclamatória, às fls. 19 a 85 dos autos.

Consta, em anexo, juntada de documentos produzidos pela defesa, conforme fls. 86 a 205 dos autos.

Declarados conclusos (fls. 206), foram os autos encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP) e distribuídos para julgamento. O Órgão Julgador, antes de proferir sentença, requisitou diligência (fls. 206), visando analisar das alegações e provas apresentadas pelo contribuinte.

Em seguida, o auditor responsável pela ação fiscal cumpriu o que lhe foi pedido e apresentou informações acerca dos procedimentos realizados, conforme fls. às fls. 66/191 dos autos, em resumo, afirmando que:

1. O principal parâmetro para as NF's de entradas e saídas que temos é o CODIGO DE BARRAS, a exemplo do EAN, GTIN, que é idêntico tanto para as notas fiscais de aquisições como as de vendas. Isto assegura que o produto vendido é o mesmo que foi adquirido porque o EAN individualiza uma mercadoria uma vez que ele contém informação da origem do produto, do fabricante, a apresentação, descrição, formato, cor,



preço etc. Teoricamente NÃO pode um produto ter 2 (Dois) EAN's. Em grande parte do Quantitativo aqui em discussão houve a indicação de "**entrada sem faturamento**" e o contribuinte para desconstruir este fato alega que não foram consideradas notas fiscais de entradas dos seguintes produtos, páginas 22 a 57 deste Processo: [...];

2. (A) Para comprovar que o FISCO não havia considerado várias notas fiscais de aquisição dos produtos acima listados o contribuinte enumera alguns documentos fiscais que atestariam o erro, mas não observou que eles **tinham um código EAN diferente do que constava do quantitativo levantado pelo fisco**, ou seja, sem o menor constrangimento ele, contribuinte, aceita que suas entradas, dos produtos aqui listados, tenham **dois EAN's**, mas nas saídas tenha apenas um só;

3. (A1) Quanto aos produtos com código EAN 101940, 128538, 127884, 70416, 116084, 95141, 107387 e 107514 - páginas nº 21 a 24 deste processo — a alegação é que o FISCO teria desconsiderado a NF de entrada nº 23136, emitida em 2013, mas que - segundo o contribuinte - o registro da mesma só ocorreu em Janeiro de 2014 e apresenta um comprovante de entrega, páginas 113 deste Processo. No entanto, no livro de entrada registrado no SPED da Sefaz este documento fiscal está lançado em dezembro de 2013 e, portanto, não justifica considerá-lo como sendo de janeiro de 2014. O livro de entrada de 2013 está sendo anexado agora a este processo em CD ROM;

4. (A2) Os produtos com os códigos 109550, 107646, 145688, 15135283, 146510, 92592, 140546, 167002, 94870, 95869, 91588, 155934, 116688, 10200, 146447, 14087, 30627, 101907, 155675, 13710, 108936, 154911, 94412, 143936, 142883, 4430, 144533, 166987, 167010, 126233, 128830, 154830, 150428 e 155950, páginas 25 a 57 deste Processo, foram alteradas suas quantidades de entradas, a maioria devoluções de vendas, de acordo com os argumentos apresentados pelo contribuinte;

5. Se observarmos a planilha do Levantamento Quantitativo de Mercadorias do período de 2014 vamos constatar a existência da coluna "**Entradas em 15**", ou seja, mercadorias que foram adquiridas em 2014, mas só foram lançadas em 2015. Sabe quantos itens foram registrados na coluna "**Entradas em 15**"? **setecentos e cinco itens**. A alegação do contribuinte na página nº 57 deste Processo é uma inverdade declarada, me parece, com o propósito de confundir os incautos. Veja-se que foi apresentada uma planilha, das páginas nº 57 a 60 deste processo, onde propositalmente foi inserido o número da nota fiscal sem referência ao produto, o que dificulta o confronto com a planilha do Quantitativo a qual resume o somatório das mercadorias que, embora suas notas fiscais tivessem sido emitidas em 2014, foram recebidas em 2015;

6. Quando preparamos as planilhas com os dados de entradas e saídas para realização do Levantamento Quantitativo de Mercadorias é de praxe a eliminação de alguns CFOP's antes de deixá-las com os códigos de barra,



EAN no caso, e os dados necessários ao LQM. Então, CFOP do tipo 6922, simples faturamento para entrega futura, 1556, compra material para uso/consumo, 1557, transferência material para uso e consumo, etc. são deixados de fora;

7. Pode ocorrer de ficar algum CFOP que não seja relacionado a uma compra e venda? Pode sim, e poderá levar a um resultado errado, mas pela quantidade envolvida não deveria implicar em um erro relevante. As exaustivas discussões que acontecem com o contribuinte na apresentação dos resultados, com esta empresa foram estafantes 05 meses, eventualmente eliminam muito destas ocorrências;

8. **No entanto CFOP do tipo 5927, baixa de estoque, 5.949, outras saídas de mercadorias, 1.949, outras entradas de mercadorias, etc. que tenham um EAN associado, eu os considero no LQM.** O contribuinte reclama, página 60 deste Processo, que o fiscal fazendário teria considerado nas **entradas** um CFOP que seria de SAÍDAS, o 5927, baixa de estoque.;

9. Normalmente uma empresa quando vai dar baixa em um produto de seu estoque, inservível para a comercialização, ela emite uma nota fiscal dela para ela mesma e lança esta apenas no seu Livro de Saídas e posteriormente emite outra nota fiscal de Simples Remessa para a empresa incineradora que vai dar um destino final a estes produtos, fazendo referência as NF's emitidas com o CFOP 5927. Até aí, tudo bem, mas tem empresas que quando emite dela para ela mesma, faz o lançamento tanto no Livro de Entradas quanto no de Saídas e havendo um EAN associado ao QTTVO vai indicar a ocorrência do CFOP 5927 também na Entrada. Isto pode ter ocorrido com este contribuinte; [...]

10. Finalizando, quero lamentar o fato deste contribuinte na sua impugnação usar de argumentos incoerentes, como a justificativa de entradas não consideradas pelo FISCO quando estas têm um código de barra diferente daquele utilizado no Quantitativo, e com distorções dos fatos, quando anuncia que eventuais erros em CFOPs de pouca frequência em relação ao volume de suas operações possam impactar cerca de 900 itens do Quantitativo de mercadorias de 2014. Nos 2.654 (Dois mil seiscentos e cinquenta e quatro) itens levantados, 1.405 (Um mil quatrocentos e cinco) nada apresentou o que se cobrar. Nos restantes, 1.249 itens, apontou o valor de ICMS a RECOLHER no montante aproximado de R\$ 268.000,00, sendo R\$ 228.000,00 devido a "Entradas sem faturamento" e deste total R\$ 185.000,00, comprovadamente, está ligado à duplicidade do Código de Barra, EAN, aqui discutido.

11. [...] Feito isto, efetuamos os cálculos do ICMS ST, de acordo com o Termo de Acordo existente, item a item, calculando também, o imposto das notas fiscais de devolução de compras que abate no das Entradas. Ao realizarmos o confronto, mês a mês: (ICMS ST nas ENTRADAS — ICMS ST DEV. COMPRAS) X ICMS ST RECOLHIDO, dificilmente dá certo,



porque de um mês para o outro ocorre o que acontece de um período para o outro acima relatado. Para evitar um trabalho grande, fazer inclusão e corte mês a mês, somamos o resultado mês a mês, compensação do excesso com a falta nos meses do período. O resultado deu o seguinte: TOT. ICMS ST ENTR.14/15 CALC TOTAL DEV COMP 14/15 TOTAL RECOL 14/15 3.207.804,35 Fazendo as contas temos: 291.002,18 2.899.178,16.

Em seqüência, o auto de infração foi julgado *parcialmente procedente* na GEJUP, com recurso de ofício da decisão, nos termos do art. 80, da Lei nº 10.094/13, conforme sentença às fls. 216/230, nos termos da ementa que a seguir transcrevo:

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. INFRAÇÕES CONCORRENTES. EXCLUÍDA A INFRAÇÃO DE MENOR MONTA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS – ST A MENOR. DECRETO Nº 31.072/2010. INCONGRUÊNCIA DE DADOS. ILIQUIDEZ E INCERTEZA. IMPROCEDÊNCIA. PARCIALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

- Mantida a Infração nº 0564, apurada pelo Levantamento Quantitativo de Mercadorias que consiste em uma técnica legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, sendo reveladora de ocorrência de aquisição de mercadorias com receitas omitidas, onde o seu resultado só pode ser elidido mediante a apresentação de elementos que comprometam a sua liquidez e certeza. Admitir-se a falta de confiabilidade na própria EFD declarada pela empresa como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito, tornaria inócua a redação do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 30.478/09, posto que inviabilizaria qualquer levantamento quantitativo por parte da Fiscalização, já que permitiria a omissão informações necessárias à apuração do imposto referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

- Confirma-se a improcedência a Infração nº 0022, diante da constatação de concorrência de infração em relação à Infração de nº 0564, devendo permanecer, apenas, àquela de maior monta tributável, representativa do universo das irregularidades fiscais, com exclusão da denúncia de menor valor, diante de repercussão tributária de mesma origem apurada através da mesma técnica fiscal.

- Decaiu a Infração nº 0208, tendo em vista a falta de liquidez e certeza dos procedimentos fiscais frente à metodologia empregada pela fiscalização para contribuinte inserido no regime especial contido no Decreto nº 31.072/2010, dando conta de uma diferença de ICMS recolhida a menor lastreada em apuração de uma conta gráfica do imposto sem especificação das operações fiscais pertinentes.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância em 1/7/2021 (fl. 233), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 2/8/2021 (fls. 236/320) no qual aduz especialmente que:

- a) Em sua impugnação a recorrente chamou a atenção para o fato de que as entradas totalizadas nas planilhas elaboradas pelo serviço de fiscalização distorciam a verdade real ao deixar de contemplar uma série de



documentos fiscais devidamente escriturados, comprometendo o resultado quantitativo produzido, o que cuidadosamente a recorrente, em sua impugnação, detalhou ocorrer em face vários itens considerados no levantamento fiscal;

- b) Ainda em sua impugnação, a autuada destacou outras premissas equivocadamente adotadas pelo autuante que evidenciavam o comprometimento da presumida acusação de ocorrência de saídas de mercadorias sem correspondência com entradas devidamente contabilizadas. Dentre outras impropriedades detalhadas, os indevidos acréscimos, ao total de entradas do período, das saídas efetuadas pela própria empresa a título de baixa de estoque (CFOP 5927);
- c) No tocante aos fatos especificamente tratados na defesa da autuada, o julgador singular se limitou a afirmar que o relatório de diligência fiscal elaborado pelo autuante justificava a técnica empregada e a que revisão do levantamento quantitativo apresentado pelo autuante eram suficientes para se concluir pela descon sideração das razões da impugnante.
- d) Lamentavelmente, parece que o julgador singular não se atentou nem mesmo aos erros que o próprio fazendário autuante reconheceu existir nos seus levantamentos originais, muito menos observou do relatório de diligência as nítidas incongruências que evidenciam a imprestabilidade dos levantamentos fiscais utilizados para subsidiar o libelo dirigido à autuada, os quais serão adiante detalhados;
- e) Ao tratar em seu Relatório de Diligência especificamente quanto a esses a itens novamente destacados acima, o fazendário autuante escreveu, *in verbis*: Os produtos com os códigos 109550, 107646, 145688, 152\$4 135283, 146510, 92592, 140546, 167002, 94870, 95869, 91588, 155934, 1465017-- 116688, 10200, 146447, 14087, 30627, 101907, 155675, 13710, 108936, 154911, 94412, 143936, 142883, 4430, 144533, 166987, 167010, 126233, 128830, 154830, 150428 e 155950, páginas 25 a 57 deste Processo, foram alteradas suas quantidades de entradas, a maioria devoluções de vendas, de acordo com os argumentos apresentados pelo contribuinte;
- f) O autuante reconhece que de fato deixou de considerar diversas notas de entrada ao desenvolver o LQM, bem como teria considerado no lançamento original documentos cujos registros não guardavam relação com o período avaliado, pelo que afirma ter alterado as quantidades de entradas na nova planilha que apresentou junto com o seu relatório (arquivo "QTTV02014DISTBRASILPMC diligenciado122020.xlsx), com alterações não apenas nos resultados dos produtos acima listados mas em diversos outros que constavam também destacados na impugnação;
- g) Ocorre que o julgador singular não observou minimamente o que declarado pelo autuante, muito menos se atentou para os valores que o novo LQM apresentado indicava como supostamente devidos em razão da acusação qualificada como "0564 — AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS



C/RECEITAS OMITIDAS (Período FECHADO)", razão pela qual, de forma absolutamente equivocada, manteve inalterado o valor originalmente lançado com fundamento nesta acusação (R\$ 257.724,10 de ICMS + R\$ 257.724,10 de multa);

- h) Cabe reconhecer de imediato que o valor originalmente lançado com base na acusação remanescente deveria ter sido reduzido pela instância *a quo*, já que, observado o novo levantamento apresentado pelo autuante (alterado conforme expressamente declarado em seu relatório), se constata que a soma do total do ICMS a recolher apurado em razão de entradas supostamente não acobertadas por documentos fiscais soma a importância de R\$ 227.988,42 (duzentos e vinte e sete mil novecentos e oitenta e oito reais e quarenta e dois centavos), valor que corresponde a soma da coluna "ICMS A RECOL" da planilha "QTTV02014" e que se vinculam com o suposto ilícito identificado como "Entrada sem faturamento" na coluna "OBSERVAÇÃO" da mesma planilha (arquivo "QTTV02014DISTBRASILPMC diligenciado122020.xlsx");
- i) Além desse nítido equívoco da decisão recorrida, outras razões justificam a sua reforma de modo a refletir a completa improcedência da acusação remanescente, conforme se verá adiante demonstrado;
- j) Após destacar a primeira desatenção do julgador singular em relação aos resultados da diligência por ele mesmo requerida, passamos a tratar da impropriedade que segundo o fazendário autuante é a razão da maior parcela do valor autuado. Trata-se da desconsideração por parte do fazendário autuante de diversas notas de entradas que, embora devidamente escrituradas e com tributos pagos por ocasião de seus lançamentos em faturas emitidas pela SEFAZ/PB, continham códigos EAN's distintos para um mesmo produto;
- k) Extrai-se claramente das explanações do fazendário autuante que ele reconhece ter desconsiderado (excluindo do total das entradas registradas pelo contribuinte) diversas notas fiscais devidamente escrituradas, assim agindo por julgar que só poderiam ser consideradas válidas as entradas cujos códigos EAN's (GTIN) correspondessem exatamente com os códigos EAN's constantes das notas de saída emitidas pela autuada, não o interessando as iguais características presentes na descrição dos produtos ou mesmo a identidade no tocante ao "CODIGO DO PRODUTO" da base de dados da recorrente (correspondente a TAG "cProd" do XML da NF-e).;
- l) A GS1 é a responsável pelas atribuições dos GTINs. No Brasil, a GS1 Brasil, antiga EAN Brasil, é sua representante e a geração desses códigos se dá por iniciativa dos proprietários das marcas e produtos lançados à comercialização;
- m) O RICMS/PB passou a tratar o GTIN como elemento de validação da NFe apenas a partir de 1º de maio de 2019, quando do acréscimo do inciso VII ao seu art. 166-C pela alínea "a" do inciso II do art. 1º do Decreto n°



39.153/19 republicado por incorreção no DOE de 05/06/19. Na mesma data também passou a dispor acerca da responsabilidade dos proprietários das marcas que possuem GTIN disponibilizarem seus dados para fins validação;

- n) Ao tempo dos fatos, o código EAN não se qualificava como elemento único, confiável e individualizador das movimentações de mercadorias recebidas, muito menos aos adquirentes seria possível imputar eventuais falhas na informação dessa TAG nos XML's emitidos por seus fornecedores e declarados em suas EFD's, falhas essas que poderiam ser decorrentes de alterações do código EAN com a manutenção do mesmo código de faturamento do produto (TAG "cProd"), ou até mesmo por simples erro na informação prestada pelo fornecedor;
- o) Assim, constata-se e comprova-se sim a possibilidade de que, sem conhecimento da recorrente adquirente, seus fornecedores informassem os códigos EAN/GTIN incorretamente ou que alterassem (sem conhecimento do adquirente) a informação desses códigos, mesmo que para um produto com mesmas características;
- p) Seria o código GTIN o único parâmetro comum pelo qual o serviço de fiscalização poderia identificar a correspondência entre as entradas e saídas de produtos comercializados pela autuada? A resposta a indagação acima é com certeza não. Aliás, pelo que se demonstrou, ao menos ao tempo dos fatos, o código GTIN não se mostrava como o critério mais adequado para esse fim.; A par disso, sem qualquer prejuízo à fiscalização, a auditoria poderia ter utilizado como parâmetro de cruzamento o código 60 TAG "cProd", correlacionando as entradas e saídas com mesmo código de produto;
- q) Expressa o melhor critério de justiça fiscal a adoção de um único critério de cruzamento de dados para fins de formatação de LQM, mesmo quando evidente que o critério utilizado é capaz de produzir resultados distorcidos da verdade real, desprezando outros possíveis elementos de comparação e prova? Crê a recorrente que as próprias informações prestadas pelo autuante, em seu relatório de diligência, expressam a insegurança e fragilidade do engessado critério por ele adotado.
- r) Escreveu o fazendário em questão: *“O principal parâmetro para as NF's de Entradas e Saídas que temos é o CODIGO DE BARRAS, a exemplo do EAN, GTIN, que é idêntico tanto para as notas fiscais de aquisições como as de vendas. Isto assegura que o produto vendido é o MESMO que foi adquirido porque o EAN individualiza uma mercadoria uma vez que ele contém informação da origem do produto, do fabricante, a apresentação, descrição, formato, cor, preço etc. Teoricamente NÃO pode um produto ter 2 (Dois) EAN's. Em grande parte do Quantitativo aqui em discussão houve a indicação de "ENTRADA SEM FATURAMENTO" e o contribuinte para desconstruir este fato alega que não foram consideradas*



notas fiscais de entradas dos seguintes produtos, páginas 22 a 57 deste Processo:

- s) Observa-se que o próprio fazendário atuante reconhece que a existência de 2 (dois) EAN's para um mesmo produto seria impossível apenas "teoricamente", no entanto, resolveu, sem qualquer legítimo propósito, desconsiderar elementos outros que comprovavam entradas de mercadorias devidamente escrituradas e com tributos recolhidos aos cofres da Fazenda Estadual;
- t) Além dos casos em que a auditoria simplesmente desconsiderou notas de entradas devidamente escrituradas, tal como já demonstrado, também em sua impugnação, a recorrente destacou algumas outras impropriedades que indicavam haver comprometimento dos totais das entradas consideradas ou mesmo nos resultados das inexistentes diferenças indicadas no LQM original. Destacam-se as seguintes impropriedades:
- Considerar no total de entradas notas fiscais emitidas pela própria atuada com CFOP 5927 (lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração);
 - Considerar no total de entradas notas fiscais emitidas pela própria atuada com CFOP 5949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado); considerar no total de entradas notas fiscais emitidas pela própria atuada com CFOP 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado para outros estados);
 - Considerar no total de entradas notas fiscais emitidas por fornecedores atuada com CFOP 6922 (lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura);
 - Considerar no total de saídas notas fiscais emitidas por fornecedores da atuada com CFOP 1949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada);
- u) Senhores julgadores, observem das palavras do próprio atuante a forma temerária com a qual o auto de infração em análise foi constituído. Sem condições ou mesmo interesse em realizar o devido confronto entre as razões da impugnação (revelando sérias impropriedades nos levantamentos fiscais), o fazendário inaceitavelmente se justifica com a singela afirmação de que, apesar de ser possível existirem erros nos resultados de suas análises em decorrência de contemplarem indevidas operações, os reflexos nos consequentes lançamentos *"não deveriam implicar em um erro relevante"*;
- v) Aduz ainda a ocorrência de mercadorias com entradas efetivamente ocorridas no exercício 2014, porém não consideradas no LQM que subsidia a autuação; Das notas fiscais recebidas e escrituradas no exercício 2015, porém consideradas no LQM como entradas do ano de 2014.

Ante o exposto, requer seja julgada improcedente a acusação remanescente
(0564 — AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS C/RECEITAS OMITIDAS (PERÍODO



FECHADO), posto que as razões supra demonstram a absoluta imprecisão e fragilidade dos levantamentos utilizados como substrato da correspondente autuação, pelo que deve ser reconhecida a inviabilidade do crédito fiscal que através dele se pretende constituir.

Subsidiariamente, caso não convencido de plano esse colegiado quanto à improcedência da autuação, inclusive no tocante às acusações fulminadas na primeira instância, que se digne garantir a indispensável busca pela verdade real, realizando a reconstituição do LQM que serve de substrato ao lançamento discutido, consideradas as informações especificamente destacadas neste recurso, sem prejuízo das necessárias correções de todas as mercadorias indicadas como impactadas pelas diversas impropriedades da técnica de auditoria empregada.

Realizados os levantamentos e corroboradas as conclusões destacadas nesta peça recursal, que seja também cancelado o crédito tributário que a instância *a quo* julgou merecer ser confirmado, bem como confirmada a improcedência do Recurso de Ofício Necessário.

Requer, por fim, a intimação do causídico signatário do presente recurso, para fins de sustentação oral quando da inclusão em pauta na sessão de julgamento:

Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

Considerando o pedido da Recorrente para realizar sustentação oral, solicitamos à Assessoria Jurídica desta Casa a emissão de parecer quanto à legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria nº 0080/2021/SEFAZ, o qual foi juntado aos autos.

É o relatório.

VOTO

Versa os presentes autos sobre os Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração com suporte nas infrações de ICMS substituição tributária - retenção a menor, levantamento quantitativo, aquisição de mercadorias com receitas omitidas e vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais.

Ab initio, importa declarar a regularidade do recurso de ofício e que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Devo registrar também preambularmente que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

A decisão recorrida, em síntese, acolheu a acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas (período fechado), mas entendeu que a acusação de vendas sem emissão de documentação fiscal seria improcedente, por ter o entendimento



da superposição de acusações no levantamento quantitativo de mercadorias. A acusação de ICMS - substituição tributária retido a menor. (operações interestaduais) (período a partir de 28.12.00) foi também considerada improcedente, sendo, portanto, objeto de recurso de ofício.

1. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR. (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00)

Segundo a peça acusatória, o sujeito passivo por Substituição suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária por ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor, descumprindo o disposto nos artigos 395, 397, II, e art. 399, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 395. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo sujeito passivo por substituição ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete, impostos e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço não sendo admitidos descontos condicionado ou não;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. (...)

Art. 397. O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:

(...)

II - nas operações interestaduais, o imposto retido será recolhido em qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira de Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, ou, na falta deste, em qualquer banco localizado na praça do remetente, a crédito da conta nº 201.329-0, do Banco do Brasil, Agência 1618-7, João Pessoa, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, observado o seguinte:

(...)

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

Ao ser devidamente configurada a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

A acusação tem por fundamento a planilha anexada aos autos na mídia das fls. 8 denominada de “DISTRIB BRASIL DE MEDICAMENTOS LTDA - LEVANT. DO ICMS ST PELA DATA DA EMISSÃO DA NOTA FISCAL COMPENSANDO INICIO/FIM



DO PERÍODO”, e complementada com a tabela a seguir, extraída do CD anexado nas fls. 7.

NF ENTRADA	Mês ENTRDA	NF DEVOL	Mês DEVOL	icmsSTcalc
3206	mar/14	3346	mar/14	345,36
3341	jun/14	3422	jun/14	0,00
-	jun/14	3322	jun/14	475,49
3474	jul/14	3550	jul/14	11,43
3584	ago/14	3682	set/14	183,6
83007	jul/14	11	out/14	141,46
9779	dez/14	9895	jan/15	0
3984	mar/15	4064	mar/15	254,88
9008	abr/15	set/24	abr/15	0
4029	mar/15	4204	jun/15	336,96
8257	abr/15	267	jul/15	165,92
57024	ago/15	57003	ago/15	739,8
4234	jul/15	4317	ago/15	338,16
16910	ago/15	16927	ago/15	0,00
				2.993,06

O procedimento realizado pelo auditor não está claro, mas percebe-se que consistiu de um cálculo de diferenças de ICMS ST relativamente às notas fiscais acima listadas. Depois foi realizado um ajuste mensal, compensando-se excesso e faltas entre meses subsequentes, conforme descrito pelo Fazendário autuante, nos seguintes termos:

“[...] Para estes cálculos temos o cuidado de verificar as notas fiscais de Dezembro do período anterior que só foram registradas no Livro de Entradas em Janeiro do período fiscalizado e a mesma coisa com relação aos documentos fiscais emitidos em Dezembro do período fiscalizado, mas só foram lançadas em Janeiro do período seguinte.”

Feito isto, efetuamos os cálculos do ICMS ST, de acordo com o Termo de Acordo existente, item a item, calculando também, o imposto das notas fiscais de devolução de compras que abate no das Entradas. Ao realizarmos o confronto, mês a mês: (ICMS ST nas ENTRADAS — ICMS ST DEV. COMPRAS) X ICMS ST RECOLHIDO, dificilmente dá certo, porque de um mês para o outro ocorre o que acontece de um período para o outro acima relatado. Para evitar um trabalho grande, fazer inclusão e corte mês a mês, somamos o resultado mês a mês, compensação do excesso com a falta nos meses do período. O resultado deu o seguinte: TOT. ICMS ST ENTR.14/15 CALC TOTAL DEV COMP 14/15 TOTAL RECOL 14/15 3.207.804,35 Fazendo as contas temos: 291.002,18 2.899.178,16.”



Na instância monocrática a acusação foi considerada improcedente, em resumo, por não terem sido especificados a alíquota, a base de cálculo, nem condicionantes previstos no Decreto nº 31.070/2010.

“Dessa forma, para efeito de apuração do ICMS - ST, não se sabe qual a carga de alíquota aplicada para efeito de apuração da base de cálculo, muito menos se foi adotado os dispositivos constantes nos incisos I a IV do art. 1º do Decreto nº 31.070/2010, e qual o patamar de crédito concedido quando das entradas de mercadorias com tributação normal, visto que o citado decreto veda a utilização de crédito nas saídas efetuadas sob a ótica do regime especial. Portanto, não vejo outro entendimento possível ao caso, que não seja no sentido do acatamento da improcedência sugerida pela defesa, diante da natureza dos fatos apurados e da falta de tecnicidade dos dados que compuseram o levantamento da conta corrente de ICMS constante às fls. 8 dos autos do processo.”

Com efeito, após a diligência o Auditor tentou justificar os motivos que levaram a essa acusação, contudo, existe uma imprecisão no demonstrativo que compromete a liquidez e certeza do crédito tributário.

Ora, ao justificar que devida a complexidade das operações foi realizada uma espécie de compensação, é o que se entende, há de fato uma iliquidez, no sentido de que elementos de comprovação dos fatos foram omitidos, nas precisas datas e formas em que ocorreram, não permitindo o exercício do contraditório e do direito de defesa da acusada.

Assim, considerando também os motivos já expostos na sentença, que reputo como acertados, aliado a essa metodologia de compensação, que entendo impedir o contraditório e o direito de defesa da acusada, a decisão singular deve ser mantida nessa parte para manter improcedente a acusação.

2. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS C/RECEITAS OMITIDAS (PERÍODO FECHADO)

Esta acusação fiscal teve por fundamento o procedimento denominado de LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS, que consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, relativos a intervalo de tempo delimitado.

Ao se constatar que o *estoque final calculado* foi menor do que o estoque final do inventário de 2014 ficou caracterizado indício de aquisição de mercadorias com receitas omitidas, com fulcro no art. 646, inciso IV, do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, diante da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição.

Portanto, cabe ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, pois o mesmo é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de ilidir a acusação imposta pelo Fisco. Senão, veja-se:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o



recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas; (grifo nosso)

[...]

Igualmente, o contribuinte está obrigado a emitir nas saídas que promover, os respectivos documentos fiscais, conforme norma extraída dos arts. 158, I e. 160, I, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 158. *Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:*

I – sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. *A nota fiscal será emitida:*

I – antes de iniciada a saída das mercadorias;

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arimada no art. 82, V, “F”, que adota o critério do inciso II, do art. 80 da Lei nº 6.379/96. Logo, tem como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte. Senão vejamos:

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(..)

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 75% (setenta e cinco por cento)

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração; (grifo nosso)

Conforme relatado, a acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas teve por base o Levantamento Quantitativo em planilha Excel, anexado em mídia CD nas fls. 7 dos autos, elaborada partindo como referência o Código EAN, ou código de barra, bem como pelo código do item na EFD.

Ainda segundo o autuante, a empresa autuada procurou justificar as inconsistências encontradas com a alegação de que o próprio fornecedor do produto teria utilizado códigos diferentes EAN's e ainda deixou de justificar uma parte das



inconsistências. É um brevíssimo resumo do relatório de trabalho que consta nas fls. 15 dos presentes autos e relatado em detalhes no relatório acima.

Por sua vez, a recorrente alegou erros por parte da autoridade Fiscal e reiterou que tanto notas fiscais de entradas quanto notas fiscais de saídas legitimamente escrituradas pela empresa na EFD deixaram de ser contabilizadas no quantitativo por motivo de inconsistências nos EAN's. A empresa entende que é injusto esse procedimento, porque: i) o EAN ao tempo dos fatos geradores podia ser alterado pelo fornecedor, para produto com características semelhantes e que não tinha controle dessa situação e ii) O RICMS/PB somente passou a tratar a EAN com maior rigor quando passou a ser validada essa informação na NFe.

Alega também, que inobstante o Auditor que promoveu a Fiscalização tenha reconhecido parte dos equívocos cometidos e reduzido o crédito tributário relativo à acusação, o Julgador monocrático, não sendo coerente com a Diligência que ele mesmo solicitou, deixou de abater os valores reconhecidos como indevidos por parte da autoridade lançadora.

Ao se deparar com as alegações da defesa e com o resultado da Diligência Fiscal, o julgador monocrático pugnou pela manutenção dessa acusação, justificando que as inconsistências no registro da EFD devem ser imputadas ao ônus probatório da declarante, e que, como resultado da diligência, os fatos narrados pela impugnante não se confirmaram. Veja-se:

“Nesse sentido, vejo que a defendente apresentou argumentos contrários aos procedimentos fiscais apurados, onde verifiquei a necessidade de diligência fiscal para confirmação ou não dos fatos apresentados na defesa com base nas alegações apresentadas, situação que foi analisada pela fiscalização em relatório de diligência constante às fls. 209 a 215 dos autos, que procedeu a uma revisão de todo o levantamento quantitativo de mercadorias, sendo identificado que os argumentos apresentados pela defendente já tinha sido acolhida quando da feitura inicial, onde as alegações de erro na computação de itens de produtos considerados nas entradas de 2014 não procedem, visto configurar entradas registradas no SPED FISCAL do exercício de 2013, ou seja, mercadorias lançadas em dezembro de 2013, como também registro de mercadorias que somente tiveram entradas reais no estabelecimento no exercício de 2015, apesar das compras por notas fiscais constem a emissão documental em 2014, ou seja, a entrada efetiva para efeito de quantitativo deve considerar a entrada real no estoque físico que foi em 2015, situação não percebida pela defendente quando de seus registros fiscais. Também, não se evidenciou a ocorrência de que não foram consideradas notas fiscais emitidas pela própria atuada com CFOP 5949 e por fornecedores com CFOP 6922, onde na análise do arquivo digital anexada pela diligência não se verifica erro na depuração dessas operações fiscais, não havendo a constatação de provas documentais que pudessem atestar uma situação que pudesse debelar a constatação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas. [...]

Neste contexto, se faz necessário entender que o arquivo digital do EFD é escriturado e gerado pelo próprio contribuinte, sob o enfoque do declarante na forma acima disciplinada, o que implica ao contribuinte à prestação de informações precisas acerca das operações de entrada e saídas com mercadorias, em relação ao regime tributário da empresa, da destinação das mercadorias, sua natureza com produtos e dos cadastros internos de posse da empresa declarante.



Assim, para atender às exigências legais do SPED/EFD, e imperativo que haja correspondência perfeita entre os dados, inclusive com parametrizações de sistemas, a exemplo da correlação entre códigos dos itens dos fornecedores e os códigos dos itens internos adotados pela empresa durante a escrituração digital. Donde se infere que é do contribuinte a responsabilidade pela certeza e fidedignidade das informações assentadas na sua EFD, afinal essas informações são, por ele, prestadas.

E para que tenha força probante a seu prol, necessário que a EFD atenda às disposições regulamentares. Nesse sentido, decai por terra o argumento de que os dados informados na EFD não se prestam para a aferição fiscal, visto que as informações coletadas dos estoques finais do exercício de 2015, foram prestados sob o enfoque do declarante, não podendo, simplesmente, serem desconsiderados ou excluídos da base da EFD, após início do procedimento de auditoria, sob pretexto de erro ou falha não comprovadas no arquivo SPED FISCAL, quando demandou a existência de mais de um código EAN para o mesmo produto comercializado.

Tem-se como evidente que a defesa pretende desconstituir a acusação subvertendo a lógica e o objetivo da EFD. Pautou sua defesa no reconhecimento de "erros materiais", porém a medida de diligência não evidenciou os fatos alegados (erros na quantidade nas entradas e saídas, erro de inventário etc.). Repise-se que o levantamento quantitativo de mercadorias foi elaborado com base nas informações prestadas pela própria empresa em sua EFD/SPED não havendo inserção de nenhum elemento estranho à mesma, onde o a mídia digital apresentada pela fiscalização expressa às informações fiscais declaradas sob o enfoque da EFD havendo, portanto, incongruências no procedimento fiscal que desaguou na infração nº 0564 (AQUISICÃO COM RECEITAS OMITIDAS).”

Antes de aprofundar a querela, é preciso discorrer que ao consultar o Guia Prático EFD-ICMS/IPI – Versão 3.1.6 Atualização: 09 de novembro de 2023, nota-se que o código GTIN (código de barras) é um tipo de informação obrigatória, quando existente na Nota Fiscal, sendo certo que o registro 0200 da EFD deve ser corretamente preenchido com as informações prestadas na Nota Fiscal e sobre o enfoque do declarante. Veja-se:

REGISTRO 0200: TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DO ITEM (PRODUTO E SERVIÇOS) Este registro tem por objetivo informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos.

Quando ocorrer alteração somente na descrição do item, sem que haja descaracterização deste, ou seja, criação de um novo item, a alteração deve constar no registro 0205.

Validação do registro: somente devem ser apresentados itens referenciados nos demais blocos, exceto se for apresentado o fator de conversão no registro 0220 (a partir de julho de 2012) ou alteração do item no registro 0205 (a partir de janeiro de 2021) ou correlação entre códigos de itens comercializados no registro 0221 (a partir de janeiro de 2023).

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



a) O código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205;

b) Não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente.

c) O código de item/produto a ser informado no Inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado.

d) A discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de “diversas entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”, etc), ressalvadas as operações abaixo, desde que não destinada à posterior circulação ou apropriação na produção:

1 - de aquisição de “materiais para uso/consumo” que não gerem direitos a créditos;

2 - que discriminem por gênero a aquisição de bens para o "ativo fixo" (e sua baixa);

3 - que contenham os registros consolidados relativos aos contribuintes com atividades econômicas de fornecimento de energia elétrica, de fornecimento de água canalizada, de fornecimento de gás canalizado, e de prestação de serviço de comunicação e telecomunicação que poderão, a critério do Fisco, utilizar registros consolidados por classe de consumo para representar suas saídas ou prestações.

[...]

Campo 02 (COD_ITEM) - Preenchimento: informar com códigos próprios do informante do arquivo os itens das operações de entradas de mercadorias ou aquisições de serviços, bem como das operações de saídas de mercadorias ou prestações de serviços, bem como dos produtos e subprodutos gerados no processo produtivo. Validação: o valor informado neste campo deve existir em, pelo menos, um registro dos demais blocos ou no registro 0220.

[...]

Campo 04 (COD_BARRA) - Preenchimento: informar o código GTIN-8, GTIN-12, GTIN-13 ou GTIN-14 (antigos códigos EAN, UPC e DUN-14). Não informar o conteúdo do campo se o produto não possui este código.

De antemão, evidencia-se que o Campo 2 (COD ITEM) é uma informação de controle interno do informante do arquivo, e deve individualizar todas as suas aquisições de produtos, e como visto acima, significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco.

Quanto ao código de barras, atual GTIN, essa informação é prestada quando existente esse código e não é uma informação originada pela empresa adquirente, mas dos fabricantes fornecedores de produtos.

A informação do GTIN (EAN) na NFe era obrigatória à data dos fatos geradores, e de fato, a validação dessa informação somente passou a vigor a partir de 1º de maio de 2019, conforme inciso VII do art. 166-C do RICMS/PB, em seguida transcrito:



Art. 166-C. A NF-e deverá ser emitida com base em leiaute estabelecido no MOC, por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte, observadas as seguintes formalidades (Ajuste SINIEF 01/18):

Acrescido o inciso VII ao “caput” do art. 166-C pela alínea “a” do inciso II do art. 1º do Decreto nº 39.153/19 - DOE de 07.05.19. Republicado por incorreção no DOE de 05.06.19. Republicado por omissão gráfica no DOE de 19.06.19 (Ajuste SINIEF 04/19).

OBS: efeitos a partir de 1º de maio de 2019.

VII - os GTIN informados na NF-e serão validados a partir das informações contidas no Cadastro Centralizado de GTIN, que está baseado na Sefaz Virtual do Rio Grande do Sul (SVRS) e é composto das seguintes informações (Ajuste SINIEF 04/19):

Nova redação dada ao “caput” do inciso VII do “caput” do art. 166-C pela alínea “a” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 39.423/19 - DOE de 07.09.19 (Ajuste SINIEF 14/19).

Efeitos a partir de 1º de setembro de 2019 (Ajuste SINIEF 14/19).

VII - os GTIN informados na NF-e serão validados a partir das informações contidas no Cadastro Centralizado de GTIN, que está baseado na Sefaz Virtual do Rio Grande do Sul (SVRS), é acessível por meio de consulta posta à disposição dos contribuintes e é composto das seguintes informações (Ajuste SINIEF 14/19):

- a) GTIN;*
- b) marca;*
- c) tipo GTIN (8, 12, 13 ou 14 posições);*
- d) descrição do produto;*
- e) dados da classificação do produto (segmento, família, classe e subclasse/bloco);*
- f) país - principal mercado de destino;*
- g) CEST (quando existir);*
- h) NCM;*
- i) peso bruto;*
- j) unidade de medida do peso bruto; 399*
- k) GTIN de nível inferior, também denominado GTIN contido/item comercial contido; e*
- l) quantidade de itens contidos;*

Acrescido o inciso VIII ao “caput” do art. 166-C pela alínea “a” do inciso II do art. 1º do Decreto nº 39.153/19 - DOE de 07.05.19. Republicado por incorreção no DOE de 05.06.19. Republicado por omissão gráfica no DOE de 19.06.19 (Ajuste SINIEF 04/19).

OBS: efeitos a partir de 1º de maio de 2019.

VIII - os proprietários das marcas dos produtos que possuem GTIN devem disponibilizar para a Secretaria de Estado da Receita as informações de seus produtos, relacionadas no inciso VII do “caput” deste artigo, necessárias para a alimentação do Cadastro Centralizado de GTIN, que serão validadas,



conforme especificado em Nota Técnica publicada no Portal Nacional da NF-e (Ajuste SINIEF 04/19);

Nova redação dada ao inciso VIII do “caput” do art. 166-C pela alínea “b” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 39.423/19 - DOE de 07.09.19 (Ajuste SINIEF 14/19).

Efeitos a partir de 1º de setembro de 2019 (Ajuste SINIEF 14/19).

VIII - os proprietários das marcas dos produtos que possuem GTIN devem disponibilizar para a Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB, por meio da SVRS, as informações de seus produtos relacionadas no inciso VII do “caput” deste artigo, necessárias para a alimentação do Cadastro Centralizado de GTIN, que serão validadas, conforme especificado em Nota Técnica publicada no Portal Nacional da NF-e (Ajuste SINIEF 14/19);

Acrescido o inciso IX ao “caput” do art. 166-C pela alínea “a” do inciso II do art. 1º do Decreto nº 39.153/19 - DOE de 07.05.19. Republicado por incorreção no DOE de 05.06.19. Republicado por omissão gráfica no DOE de 19.06.19 (Ajuste SINIEF 04/19).

OBS: efeitos a partir de 1º de maio de 2019.

IX - em substituição ao disposto no inciso VIII do “caput” deste artigo, os proprietários das marcas devem autorizar a organização legalmente responsável pelo licenciamento do respectivo GTIN ou outra representante de código de produto, a repassar, mediante convênio, as informações diretamente para a SVRS (Ajuste SINIEF 04/19);

Nova redação dada ao inciso IX do “caput” do art. 166-C pela alínea “b” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 39.423/19 - DOE de 07.09.19 (Ajuste SINIEF 14/19).

Efeitos a partir de 1º de setembro de 2019 (Ajuste SINIEF 14/19).

IX - para o cumprimento do disposto no inciso VIII do “caput” deste artigo, os proprietários das marcas devem autorizar a organização legalmente responsável pelo licenciamento dos GTIN utilizados a repassar, mediante convênio, as informações necessárias diretamente para a SVRS (Ajuste SINIEF 14/19);

Nova redação dada ao inciso IX do art. 166-C pela alínea “b” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 40.018/20 - DOE de 31.01.2020 (Ajuste 33/19).

OBS: conforme disposto no inciso I do art. 4º do Decreto nº 40.018/20, ficam convalidados os procedimentos adotados com base na nova redação dada ao inciso IX do art. 166-C no período de 18.12.19 até 31.01.2020.

IX - para o cumprimento do disposto no inciso VIII do “caput” deste artigo, os proprietários das marcas devem autorizar as instituições responsáveis pela administração, outorga de licenças e gerenciamento do padrão de identificação de produtos GTIN, ou outros assemelhados, a repassar, mediante convênio, as informações diretamente para a SVRS (Ajuste SINIEF 33/19);

Em que pese a argumentação do julgador singular de que para atender às exigências legais do SPED/EFD, seja imperativo que haja correspondência perfeita entre os dados, inclusive com parametrizações de sistemas, a exemplo da correlação entre códigos dos itens dos fornecedores e os códigos dos itens internos adotados pela empresa durante a escrituração digital e que o contribuinte tem responsabilidade sobre as informações por ele prestadas, é preciso analisar com cuidado as ponderações feitas pela



empresa, e que não foram aceitas pelo Fiscal autuante, nem pelo julgador *a quo*, de que os códigos EAN podiam ser gerados com mudanças pelos próprios fornecedores, sem validações desse código de forma automática na emissão das NFe's.

Isso se deve porque o fato indiciário, no caso diferenças entre quantidades de mercadorias, obtidas pela análise dos estoques inicial, final e as aquisições e saídas de mercadorias deve ser líquido e certo. A presunção deve operar sobre base sólida, cabendo ao sujeito passivo o ônus de comprovar a improcedência da presunção.

Ao analisar a planilha acusatória, o que se percebe é que existem três colunas utilizadas para descrever o produto e o individualizar (Cod_EAN, codprod e Descrição Saida).

Dessa forma, a acusada manifestou forte oposição, discorrendo que o controle por meio de Cod EAN não se mostrava preciso suficientemente para constituir o crédito tributário, dada a precariedade da informação por parte dos fornecedores à época dos fatos geradores. Cita também a norma do art. 166-C do RICMS/PB, argumentando que se buscava uma uniformização desses códigos de barra, inclusive com a adição de uma validação na NFe e que essa validação somente operou a partir do exercício de 2019.

Com todas as vênias ao entendimento manifestado pelo julgador singular, ratificando as observações do autuante, mas é preciso dar uma solução diferente ao caso, visto que o código identificador do produto o EAN não é gerado pela empresa, mas obtido de seus fornecedores e a crítica aos possíveis erros desse código nas NFe, a validação, não ocorria à época dos fatos geradores.

Com todo o respeito e consideração ao entendimento do julgador *a quo*, mas não pode ser mantida a acusação, sendo identificado no caso erros/inconsistências na escrituração do código de barras na EFD, de um mesmo produto, que podiam ser percebidos pelas características presentes na descrição dos produtos no Registro 0200 da EFD. Ao caso, entendo, cabe descumprimento de obrigação acessória.

Por esse motivo, existe no entendimento dessa Relatoria um vício material que inquina o auto de infração, e esse vício se deve ao duplo critério utilizado para identificar o produto pelo código do item em confronto com o EAN do mesmo para o fim de constituir o fato indiciário.

Ao assim proceder, como visto nos vários exemplos mostradas pela Recorrente, os produtos identificados pela acusada no mesmo código de item foram glosados em função de discordâncias/inconsistências com o código EAN relatados pela Recorrente e não acolhidos na auditoria.

Para exemplificar essa querela, a Recorrente afirma que o fazendário autuante consignou em seu LQM que o produto de código 2208 - VITAMINA E 400 MG 30 CAPS GELATINOSAS totalizou apenas 144 (cento e quarenta e quatro) unidades entradas no período, considerando apenas uma nota fiscal de entrada no período, qual seja: NF 91206 CHAVE 41131261286647000116550010000912061374957992, QUANT 144.

Nada obstante, ao pedir informações ao fabricante, a Sandoz do Brasil Indústria Farmacêutica LTDA explicou que fez uma mudança na embalagem desse



produto, mudando de plástico opaco para blister de alumínio/plástico transparente, conforme segue descrito no documento anexado nas fls. 257 dos autos, senão, veja-se:

Assunto: Alteração de código EAN do produto VITAMINA E 400MG 30 Cápsulas

A Sandoz do Brasil Indústria Farmacêutica LTDA., devidamente autorizada junto à Anvisa sob n.º 1.00.047-2, CNPJ.: 61.286.647/0001-16, vem mui respeitosamente, esclarecer a mudança de código EAN para o produto Vitamina E 400 mg 30 Capsulas.

A empresa esclarece que possuem dois EANs para a Vitamina E 400 mg 30 capsulas: EAN nº 7897.5956.04114 correspondente ao produto embalado em frasco plástico opaco, sob o registro no M.S nº 100470399003-7; EAN nº 7897.5956.2480-2 correspondente ao produto acondicionado em material de embalagem primário blister de alumínio/plástico transparente sob o registro no M.S nº 100470399004-5:

A empresa esclarece ainda que atualmente comercializa somente o produto acondicionado em blister de alumínio/plástico transparente e, por isso, solicita que os estabelecimentos receptores mantenham esse cadastro ativo. É importante ressaltar que as características do produto, bem como sua qualidade, estão asseguradas e que a empresa possui aprovação da Anvisa para uso de ambas as embalagens desde 2014, comprovando que a qualidade do produto não sofreu nenhuma alteração devido ao material de embalagem.

Extrai-se do exemplo dado pela Recorrente que o Fabricante Sandoz do Brasil Industria Farmaceutica Ltda atribui no seu sistema interno o mesmo código para o produto, final 44052680, e na NFe nº 91206, o código EAN nº 7897595604118 e na NF-e nº 92331 o código EAN nº 7897595624802, conforme o comunicado acima da empresa. Os produtos diferem, portanto, no material da embalagem.

NFe 91206, Número chave: 41131261286647000116550010000912061374957992

48	RABEPRAZOL SODICO 20MG 28GRT BR - POS	144,00	144,00	PC	PC	3.662,97
49	VITAMINA E 400MG 30SGC BR - NEG	144,00	144,00	PC	PC	846,00
Código do Produto		Código EAN		Código NCM		
000000000044052680		7897595604118		30045090		
CFOP		Gênero		Valor do Desconto		
6101						
Valor Aproximado dos Tributos		Indicador de Composição do Valor Total da NF-e				
		1 - Valor do item (vProd) compõe o valor total da NF-e (vProd)				
CEST		Valor unitário de comercialização		Valor unitário de tributação		
		5,88		5,88		

NFe 92331, Número chave: 41140161286647000116550010000923311746221206



26	RABEPRAZOL SODICO 20MG 28GRT BR - POS	188,00	188,00	PC	PC	4.782,22
27	VITAMINA E 400MG 30SGC BR - NEG	336,00	336,00	PC	PC	1.973,99

Código do Produto	Código EAN	Código NCM
000000000044052680	7897595624802	30045090
CFOP	Gênero	Valor do Desconto
6101		
Valor Aproximado dos Tributos	Indicador de Composição do Valor Total da NF-e	
	1 - Valor do item (vProd) compõe o valor total da NF-e (vProd)	
CEST	Valor unitário de comercialização	Valor unitário de tributação
	5,87	5,87

A seu turno, a Recorrente discorre que escriturou como entradas as seguintes notas fiscais 92331, 93008, 95402, 97044, 97503, 97804, 98895, 99681, 99981, 100413 102575, 103952, 104291, 105642, 106057, todas do produto de código 2208 - VITAMINA E 400 MG 30 CAPS GELATINOSAS, no entanto, elas não foram contabilizadas como entradas do referido produto para fins da presunção legal em virtude da diferença no EAN.

Para esse exemplo, o auditor explica que o contribuinte considera para o mesmo produto 02 (dois) EAN's, mas não faz isto para as saídas, motivando a exclusão dessas entradas.

Na verdade, pelo exemplo dado, investigou-se nessa acusação a higidez do cadastro dos EAN's dos produtos na EFD e sobre as inconsistências desse cadastro, entre as entradas e as saídas, foi realizado um primeiro juízo do que poderia ser agrupado como produto da mesma natureza, a despeito da classificação feita pela empresa no Registro 0200 da EFD. Dessa forma, na auditoria, foi utilizado um critério de agrupamento dos produtos diferente daquele usado pela declarante na EFD.

Essa discordância tem potencial para gerar fortes desajustes no levantamento quantitativo, mas que não se pode admitir, com certeza, que presuma omissão de saídas pela empresa, visto que, como já observado, demonstra-se, a princípio, descumprimento de obrigações acessórias.

Não é possível, assim, dizer com precisão que houve omissões de saídas por parte da empresa, visto que a recorrente demonstrou que as inconsistências de EAN's, principal premissa acusatória, poderiam sim ser atribuídas a informações dos fornecedores com alterações ou até mesmo com erros, sem conhecimento da acusada, e que na época da autuação não eram criticadas quando da emissão das Nfe's pelo processo conhecido como validação.

A identificação do produto pela acusada realizada no Campo 2 (COD ITEM) do registro REGISTRO 0200 seria, salvo melhor juízo, o critério mais correto para atingir a verdade material. Aliás, para o produto do exemplo acima, o próprio fornecedor não diferenciava na emissão da nota fiscal o código do produto, no sistema interno dele, conforme as justificativas acima postas.

Entende-se, assim, que inobstante a importância do EAN (GETIN) para a Fiscalização, a utilização dele como critério principal para confeccionar o levantamento



quantitativo à época dos fatos geradores, quando não havia a validação desse campo na NF-e, é um critério que causou iliquidez e incerteza quanto aos fatos indiciários.

Dessarte, em divergência com o entendimento manifestado na sentença, julgo improcedente a presente acusação e deixo de analisar as demais argumentos que constam do relatório em virtude da perda de seu objeto.

3. VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL

A segunda acusação, de vendas sem emissão de documentação fiscal, tem por fundamento a constatação em procedimento de levantamento quantitativo de estoque de que o *estoque final apurado pela Fiscalização* é maior do que o estoque final do inventário declarado.

Ora, o excesso no estoque apurado, dado que o saldo físico do inventário foi menor, implica diretamente na caracterização de vendas sem emissão de documentos fiscais, por infringência aos arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB (acima citados) e multa com base no art. 82, V, alínea “a”, *in verbis*:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I – sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I – antes de iniciada a saída das mercadorias;

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(..)

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento)

(...)

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

Essa acusação teve por base o Levantamento Quantitativo anexado em mídia CD nas fls. 7 dos autos, e foi destacado pelo Fazendário que teve como referência o Código EAN, ou código de barra, motivado por se tratar de informação que deveria ser idêntica tanto na entrada como na saída para um mesmo produto. E ainda discorre que uniformizou um código para as entradas e saídas do Levantamento Quantitativo.

Ciente dessa dupla imputação a Defendente advoga que ocorreram equívocos sérios na apuração fiscal, que compromete a liquidez e certeza do crédito tributário.

Na primeira instância, o julgador, motivadamente entendeu que a acusação de vendas sem emissão de documentação fiscal seria concorrente com a acusação e



aquisições de mercadorias sem emissão de notas fiscais, por ter o entendimento da superposição de acusações no levantamento quantitativo de mercadorias.

Data vênia, discordo respeitosamente desse posicionamento, visto que a presunção legal do art. 646 do RICMS/PB se aplica sempre que fatos indiciários independentes possam comprovar omissões de saídas de mercadorias tributáveis. Excepcionalmente, poderia se raciocinar com situações que representem causa e efeito uma da outra, o que entendo que não seja esse o caso.

Mesmo assim, existem inconsistências materiais no levantamento quantitativo, já expostas na acusação anterior, e que por se tratar de um procedimento único, realizado na mesma planilha de cálculo e de planilhas analíticas de entradas e saídas de notas fiscais, contaminam também a presente acusação.

A questão central, como visto, é a consideração do EAN como o referencial de individualização dos produtos. Outra questão, é que mesmo após a Diligência realizada pelo julgador na primeira instância, persistem inconsistências no quantitativo que levam a total improcedência da acusação.

A Recorrente volta alegar no Recurso imprecisões em operações de entradas que refletem na presente acusação, como considerar no total de entradas notas fiscais emitidas pela própria autuada com CFOPs 5927, 5949, 6949, e por fornecedores com CFOP 6922, e como operações de saídas o CFOP nº 1949.

Nesse ponto, o Fazendário expõe na Diligência que o principal critério para considerar os CFOP 5927, 5949, 1949 como efetivas entradas de mercadorias na empresa foi de a nota fiscal conter um código de barras associado a elas, EAN. Veja-se relatório de Diligência (fls. 212):

“Quando preparamos as planilhas com os dados de entradas e saídas para realização do Levantamento Quantitativo de Mercadorias é de praxe a eliminação de alguns CFOP's antes de deixá-las com os códigos de barra, EAN no caso, e os dados necessários ao LQM. Então, CFOP do tipo 6922, simples faturamento para entrega futura, 1556, compra material para uso/consumo, 1557, transferência material para uso e consumo, etc. são deixados de fora;

Pode ocorrer de ficar algum CFOP que não seja relacionado a uma compra e venda? Pode sim, e poderá levar a um resultado errado, mas pela quantidade envolvida não deveria implicar em um erro relevante. As exaustivas discussões que acontecem com o contribuinte na apresentação dos resultados, com esta empresa foram estafantes 05 meses, eventualmente eliminam muito destas ocorrências;

***No entanto CFOP do tipo 5927, baixa de estoque, 5.949, outras saídas de mercadorias, 1.949, outras entradas de mercadorias, etc. que tenham um EAN associado, eu os considero no LOM.** O contribuinte reclama, página 60 deste Processo, que o fiscal fazendário teria considerado nas **entradas** um CFOP que seria de SAÍDAS, o 5927, baixa de estoque;*

Normalmente uma empresa quando vai dar baixa em um produto de seu estoque, inservível para a comercialização, ela emite uma nota fiscal dela para ela mesma e lança esta apenas no seu Livro de Saídas e posteriormente emite outra nota fiscal de Simples Remessa para a empresa incineradora que vai dar um destino final a estes produtos, fazendo referência as NF's emitidas com o CFOP 5927. Até aí, tudo bem, mas tem empresas que quando emite dela para ela mesma, faz o lançamento tanto no Livro de Entradas quanto no de Saídas e havendo um EAN associado ao QTTVO vai indicar a



ocorrência do CFOP 5927 também na Entrada. Isto pode ter ocorrido com este contribuinte; [...]

Com relação aos fatos acima narrados, com todo respeito ao trabalho extenso e detalhado realizado pela auditoria, mas deve ser analisado juridicamente dois aspectos: o primeiro é que a motivação do auto de infração deve ser expressa. Nessa linha, os critérios jurídicos adotados no lançamento devem estar bem definidos na inicial e nos seus anexos e o segundo ponto é a certeza que deve haver no lançamento, quanto aos fatos imputados ao sujeito passivo. A dúvida, na inteligência do art. 112 CTN¹, quando o legislador já vislumbrava situações fronteiriças, se resolve favorável ao contribuinte.

Quanto ao primeiro ponto, alguns critérios importantes utilizados para definir os CFOPs de entradas e saídas deveriam ser bem explicitados. Essas informações, no entanto, nesse caso, requer uma análise complexa da planilha acusatória, a qual resume uma infinidade de informações. Por isso, somente depois da Diligência é que foi possível entender alguns pontos controversos entre a acusação e a defesa, entre eles a questão da baixa do estoque.

Especificamente no segundo ponto reside um problema maior, isso se deve porque termos imprecisos utilizados para justificar dúvidas suscitadas pela Recorrente como **“Normalmente uma empresa quando vai dar baixa em um produto de seu estoque...”** **“Isto pode ter ocorrido com este contribuinte”** e **“pela quantidade envolvida não deveria implicar em um erro relevante” traduzem incertezas no crédito tributário, conforme alegou a Recorrente.** Todas essas expressões deixam dúvidas quanto a pertinência de manter como entradas as operações com o CFOP 9527, em razão do registro possuir EAN.

O mesmo se diga com operações de entradas os CFOPs² 5949, 6949, 6922, e como operações de saídas, o CFOP nº 1949, sobre os quais a empresa aduz não corresponder a entradas ou saídas efetivas de mercadorias. O critério utilizado para manter essas operações no Levantamento foi a associação dos documentos a uma EAN. Diga-se, contudo, que o Auditor destaca que excluiu o CFOP 6922.

Com efeito, é preciso reconhecer que as operações de baixa de estoque, que representam saídas, por natureza, CFOP 5927, com destinação de incineração, no caso de produtos farmacêuticos, não deveriam repercutir nos quantitativos de entradas, são saídas finais do estoque, e essa análise deveria ter sido feita *a priori* no momento da

¹Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

²5.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, 6.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, 1.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada 6.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura.



autuação. Eventual equívoco na escrituração dessas notas fiscais poderiam levar à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Idêntico argumento vale para os CFOPs 5949, 6949, 1949 e 6922, porque a prova do fato indiciário cabe à parte acusadora, o Fisco, e a justificativa dada de que esses CFOPs, com exceção do CFOP 6922, já reconhecido como insubsistente, estão associados a uma EAN não são suficientes para manter esses fatos indiciários como efetivas entradas ou saídas de mercadorias.

A Recorrente trouxe também aos autos extensa lista de produtos (fls. 61/82), com os respectivos códigos de item, e aduz que foram impactados pelas inconsistências quanto as operações com os CFOPs de nº 5949, 6949, 1949 e 6922. Todavia, na resposta a Diligência não retornou aspectos fáticos relativamente a essas operações, somente as alegações acima transcritas, que refletem a interpretação dada aos fatos no lançamento.

Não é possível, assim, manter a acusação de vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais sem a comprovação da higidez da prova documental de entradas, saídas e estoques inicial e final.

Considerando os fatos acima narrados, essa Relatoria entende que a infração de vendas sem emissão de documentos fiscais em questão apresentou vícios materiais não supridos por ocasião da Diligência solicitada pela GEJUP, imprimindo incertezas no procedimento.

Assim, altero a decisão singular quando aos fundamentos, mantendo improcedente essa infração, por iliquidez e incerteza no crédito tributário, e deixo de analisar as demais argumentos que constam do relatório em virtude da perda de seu objeto.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do recurso de ofício, e provimento do recurso voluntário para reformar a decisão singular, e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002054/2019-65, lavrado em 5/7/2019, contra a empresa DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS BRASIL LTDA, inscrição estadual nº 16.137.389-5, para absolvê-la de quaisquer ônus provenientes do presente processo, pelas razões supracitadas.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 17 de setembro de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator