

PROCESSO	- A. I. N° 279115.0001/11-7
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)
RECORRIDOS	- COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0291-04/12
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 24.07.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0276-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. A redução de base de cálculo prevista na legislação tributária estadual é relativa às operações de saídas internas de leite de gado, tipo Longa Vida, fabricado neste Estado, não se aplicando aos produtos adquiridos em outros Estados. A carga tributária para operações com computadores e notebooks até 31/01/2009 era de 7%, passando a ser de 12%. Item subsistente em parte, após as devidas exclusões. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. I) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na apuração, num mesmo exercício, de diferenças tanto de saídas como de entradas, através de auditoria de estoque, deve-se exigir o imposto relativo à base de cálculo de maior expressão monetária. A alegada perda/quebra deve ser documentada, inclusive para regularização do estoque, pois, nesta situação, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS. Item parcialmente subsistente, após as devidas correções; II) ENTRADAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DA ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Nesta situação deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Item não elidido. Mantida Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0291-04/12, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 3.643.913,77, em razão da constatação de seis irregularidades, tendo as infrações 1 a 3 reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 4 e 5, e do Recurso Voluntário as infrações 4 a 6, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 4 – Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$ 583.955,18, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos exercícios de 2007 a 2009;

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 2.451.459,51, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2007 e 2008, levando-se em conta para cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis;

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 52.641,76, nos exercícios de 2007 e 2008, 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 mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 2.943.373,64, após rejeitar a preliminar de nulidade, por considerar que o lançamento de ofício preenche todos os requisitos do devido processo legal, e indeferir o pedido de diligência fiscal, diante dos seguintes entendimentos:

Em relação à infração 4, a JJF concluiu que a redução da base de cálculo (isenção parcial) em 58,825%, estabelecida no Decreto nº 7826/2000, para a comercialização do leite produzido no Estado da Bahia, equipara a carga tributária à de 7%, prevista para as aquisições do mesmo produto nas unidades da federação localizadas nas Regiões Sul e Sudeste, não conflitando com a regra constitucional, uma vez que os pequenos produtores possuem força econômica inferior à daqueles de grande porte, instalados alhures, restando observados os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva com o tratamento desigual aos desiguais, o que não é novidade no Sistema Tributário, visto que o próprio Imposto de Renda estabelece faixas de alíquotas diferenciadas, que acompanham as dimensões dos proventos e das rendas de qualquer natureza. Frisa, ainda, que o art. 167, I, do RPAF/99, estabelece que não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade.

Salienta que na informação fiscal o autuante concordou com a argumentação de que a carga tributária para operações com computadores e notebooks entre 25/04/1997 e 31/01/2009 era de 7%, e que somente a partir de 01/02/2009 passou a ser de 12%. Assim, consoante demonstrativo à fl. 341, acolhe a redução do imposto de R\$ 583.955,18 para R\$ 279.652,87, julgando a infração parcialmente procedente.

No tocante às infrações 5 e 6, as quais exigem, respectivamente, tributo pela omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, como também a antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido de terceiros produtos sujeitos ao regime de substituição tributária desacompanhados de documentos fiscais, apurados através de levantamento quantitativo de estoque, a JJF conclui que não há que se falar, inerente à antecipação tributária, em encerramento de fase de tributação, pois a mesma somente ocorreria com o pagamento regular do tributo que ora se exige.

Quanto às alegações defensivas referentes aos denominados “produtos genéricos” a JJF aduz que não podem ser acolhidas, visto que é obrigação de todo contribuinte escriturar os seus livros fiscais de maneira que espelhem a realidade, sob pena de ensejar descontroles não somente no âmbito interno, mas, também, relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação

e fiscalização. Salienta que, a teor dos e-mails de fls. 365 a 383, ao contrário do que foi dito na defesa, o autuante efetuou reiteradas solicitações ao estabelecimento para que esclarecesse e corrigisse a situação. Além disso, ressalta que os produtos com os códigos de “genéricos” não fazem parte da exigência fiscal.

Registra que foram retiradas dos levantamentos as inconsistências apontadas pelo sujeito passivo, referentes à aplicação de alíquota de 17% sobre mercadorias sujeitas à de 7%; reduções de base de cálculo previstas na legislação e mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, esta última após a conversão do processo em diligência e consequente revisão, à fl. 605, resultando na redução da quinta infração de R\$ 2.451.459,51 para R\$ 2.055.222,49, cujo valor foi acatado pela Decisão recorrida, visto que, as alegadas perdas e quebras não restaram comprovadas, cabendo ao contribuinte, na hipótese aventada, emitir notas fiscais concorrentes a esses fatos (perdas e quebras) e escriturá-las nos livros competentes, o que não demonstrou ter feito, como também caberia o estorno dos créditos correspondentes.

Assim, concluiu pela procedência parcial da infração 5 e pela procedência da infração 6.

No Recurso Voluntário, às fls. 651 a 669 dos autos, o recorrente, em relação às infrações 1 a 3, ressalta que houve recolhimento do valor exigido, conforme reconhecido no Acórdão recorrido, no qual, ao afirmar no dispositivo decisório que o autuado deve ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no total de R\$ 2.943.373,64, olvidou-se quanto ao fato de que parte do referido crédito tributário já se encontra extinto em função do pagamento, por força do art. 156, I, do CTN. Logo, o recorrente alega que não há o que se falar em intimação para pagamento de valores já extintos.

No mérito, quanto à infração 4, inerente o “leite longa vida”, reitera que o benefício fiscal diferenciado em função da procedência de redução da carga tributária previsto no art. 87, XXXV, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, exclusivo ao leite produzido no Estado da Bahia, afronta diretamente a Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS 128/94. Cita doutrina e jurisprudência para concluir pela inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição imposta, do que entende correto seu procedimento de aplicar a redução da carga tributária para todas as mercadorias integrantes da cesta básica, inclusive ao “leite longa vida”, sob pena de ofensa ao art. 155, § 2º, da CF/88.

No tocante às infrações 5 e 6, aduz inexistir diferenças no estoque e que o autuante não pautou seu trabalho em provas substanciais e fáticas de que houve efetiva e real circulação de mercadorias sem documento fiscal, do que assevera que essa diferença de estoque também decorreu de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade do recorrente, que deveriam ser consideradas, conforme médias nacionais de perdas no varejo de 2,15% e 2,36% nos exercícios de 2007 e 2008, independentemente de documentação, como preconiza a Decisão recorrida, fato que entende impraticável em razão de seus 350.000 itens cadastrados.

Salienta que o CONSEF em casos idênticos tem se manifestado como sendo indevida a exigência do ICMS relativa às “supostas” operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, quando demonstrado que as quebras e/ou perdas normais e usuais não foram consideradas pela fiscalização. Assim, requer o cancelamento do Auto de Infração, nesse particular, sob pena de ofensa aos princípios do Contradictório, da Ampla Defesa, da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade, da Publicidade, da Razoabilidade, da Finalidade do Interesse Público, da Eficiência e da Motivação dos atos administrativos.

Por fim, como prova de boa fé, reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque, incorrendo em infração à obrigação acessória prevista no art. 201 do RICMS, cabendo-lhe a multa de R\$ 50,00, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, do que requer a intimação da sua advogada para realização de sustentação oral, quando do julgamento do Recurso Voluntário.

Às fls. 673 e 674 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois, da análise dos autos, vislumbra que a utilização da base de cálculo reduzida na comercialização

do leite produzido em outras unidades da Federação é fato incontrovertido, o que reduz a divergência ao aspecto jurídico, uma vez que o recorrente entende que ao Estado da Bahia é vedado atribuir tratamento diferenciado entre o leite produzido no Estado e aquele que é produzido em outras unidades Federativas, por afrontar aos dispositivos previstos pela Constituição Federal. Contudo, o opinativo é de que não se trata de tratamento diferenciado dado ao leite produzido fora do Estado, mas, sim, de benefício fiscal concedido ao leite produzido dentro do Estado. Logo, a redução da base de cálculo estabelecida no Decreto nº 7.826/00 para o leite produzido no Estado é um benefício fiscal conferido pelo Estado da Bahia e, como tal, deve ser analisado de forma restritiva.

Quanto à alegação de que a autuação infringe preceitos constitucionais, lembra a PGE/PROFIS que foge à competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade da lei, ante a vedação expressa contida no art. 167 do RPAF/BA, cabendo apenas a aplicação da lei. Já em relação ao pedido de diligência, aduz que não vê razão para que seja deferido, pois o recorrente não trouxe qualquer alegação que dependa de análise técnica.

Inerente às infrações 5 e 6, o opinativo é de que a alegação de perdas não veio acompanhada de provas, inclusive do estorno de crédito que deveria ter sido realizado. Logo, não há como acolher a tese recursal.

Por fim, em relação às infrações 1, 2 e 3, a PGE/PROFIS esclarece que, ainda que reconhecidas, a JJF agiu corretamente ao consta-las da condenação, pois são exigências procedentes e a homologação do pagamento se dará em momento posterior, afastando a cobrança em duplicidade.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigidos nas infrações 4 e 5 do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> Instância, em relação às infrações 4 a 6 do Auto de Infração.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, verifica-se que os valores exigidos com base nos levantamentos originais foram revisados e reformados pelo próprio autuante, o qual concluiu pela procedência parcial das alegações de defesa, visto que, em relação à quarta infração, restou comprovado que, no período de 25/04/1997 e 31/01/2009, a carga tributária para operações com computadores e notebooks era de 7%, e que somente a partir de 01/02/2009 passou a ser de 12%, o que reduziu o valor exigido para R\$ 279.652,87, conforme demonstrado à fl. 341 dos autos, do que concordo.

No tocante à infração 5, também objeto do Recurso de Ofício, o valor remanescente de R\$ 2.055.222,49, à fl. 605, decorre da exclusão dos levantamentos fiscais das inconsistências apontadas pelo sujeito passivo e acolhidas pelo autuante, inerentes à aplicação de alíquota de 17% sobre mercadorias sujeitas à de 7% e reduções de base de cálculo previstas na legislação, como também do expurgo dos valores de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme diligência realizada, à fl. 605, do que concordo.

Assim, entendo correta a Decisão e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, inerente ao pleito de extinção do crédito tributário relacionado às infrações 1 a 3 da autuação, reconhecidas pelo sujeito passivo, conforme ressaltado pela PGE/PROFIS, constam da Resolução do Acórdão recorrido por se tratarem de exigências procedentes, tendo a Decisão recorrida, corretamente, determinado a homologação do pagamento efetuado pelo recorrente, o que se dará pelo órgão competente ao final do presente processo administrativo.

No que tange à quarta infração, inicialmente, em conformidade com o opinativo proferido pela PGE/PROFIS, entendemos não merecer guarida a alegação de conflito entre a legislação estadual

que confere ao leite produzido dentro do Estado o benefício fiscal da redução de base de cálculo e os dispositivos constitucionais citados na peça recursal, visto que tal norma não sofreu qualquer pecha de constitucionalidade pelo Poder Judiciário, a quem cabe pronunciar-se sobre tal matéria, além do que o benefício fiscal concedido, caracterizado pelo próprio Judiciário como isenção parcial, não ofende qualquer princípio constitucional. Por fim, vale aqui ressaltar que a regra inserta no art. 167, inciso I, do RPAF, expressamente veda a este órgão julgador administrativo a declaração de constitucionalidade. Por outro lado, o recorrente não nega o cometimento da infração, restringindo sua argumentação à pretensa ofensa a princípios constitucionais, já acima devidamente rechaçada, pois inócuas.

A infração que lhe foi imputada encontra-se perfeitamente caracterizada, pois em se tratando de vendas internas de leite tipo longa vida, fabricado em outra unidade da Federação, não se aplica a regra de redução de base de cálculo disposta no art. 87, XXXV, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, cujo inciso foi acrescentado pela Alteração 100 (Decreto nº 10984/08), que restringiu o referido benefício fiscal ao leite fabricado neste Estado, in verbis:

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

[...]

*XXXV - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);*

Portanto, é indevida a redução de base de cálculo nas vendas de leite longa vida adquiridos fora do Estado da Bahia, cujo benefício fiscal da redução de base de cálculo é concedido apenas ao leite produzido dentro do Estado da Bahia.

Quanto às infrações 5 e 6 do lançamento de ofício, as quais derivam das diferenças de estoque apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, verifico que a auditoria de estoque foi realizada nos exercícios de 2007 e 2008, cujo levantamento se baseou nos documentos fiscais e nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte através dos arquivos magnéticos enviados à Secretaria da Fazenda, em cumprimento às exigências legais, tendo a aludida auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoantes mídia eletrônica (CD-R), com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, os quais foram entregues ao sujeito passivo, conforme fls. 147 a 157 do PAF, tendo o autuado apresentado inconsistências que, quando provadas através de documentos, foram reconhecidas pelo autuante, conforme informação fiscal, às fls. 339 a 390, inclusive apurando o valor remanescente de fl. 605, objeto de Recurso de Ofício.

Contudo, quando do seu Recurso Voluntário, o recorrente limita-se a negar a infração sob a alegação de que essa diferença de estoque “também” decorreu de quebras e perdas de mercadorias, do que pretende a consideração dos índices médios nacionais de perdas no varejo de 2,15% e 2,36%, independentemente de documentação.

Há de se ressaltar que o artigo 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

Assim, como se tratam de alegações sem a devida comprovação, entendo insuficientes as razões recursais para elidir as acusações fiscais, as quais estão fundamentadas em demonstrativos onde constam números apurados na própria escrita do contribuinte. Logo, concluo como verdadeiros os números apurados no levantamento fiscal, uma vez que o contribuinte não elidiu a acusação fiscal, quanto ao valor remanescente, limitando-se, apenas, a negar a infração, sem, contudo, comprovar documentalmente sua alegação, de forma a apontar equívocos porventura existentes no levantamento fiscal ou anexar documentos robustos dos fatos alegados, uma vez que perdas, quebras, etc., devem ser documentados, inclusive para regularização do estoque, pois, nesta

situação, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS.

Saliente-se que, na verdade, a auditoria fiscal ao somar, em certo período, relativo a uma determinada mercadoria, identificada sob código de referência, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtraír a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a *efetiva* quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado, haja vista, a inexistência de documentação comprovando perdas, quebras, furtos, etc.

Em seguida, a partir da apuração da quantidade das saídas efetivas ou reais do estabelecimento, é comparada com as quantidades das saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se as diferenças quantitativas de saídas ou de entradas sem nota fiscal das mercadorias, as quais foram identificadas sob código de referência, conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, inerente à quinta infração, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas à tributação normal, o imposto não oferecido à tributação e, quanto à sexta infração, relativa às entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, foi apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal.

Contudo, nos termos do art. 156 do RPAF, em relação ao exercício de 2008, o qual ainda não operou a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, o qual ocorrerá em 1º/01/2014, vislumbro a necessidade de representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal para exigir do sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal (infração 6), o valor correspondente ao crédito fiscal devido pelo fornecedor e objeto de dedução do tributo exigido a título de antecipação tributária, o qual não foi reclamado neste Auto de Infração e, como tal, não deveria ser objeto de dedução. Porém, para tal exigência deverá se observar o previsto no art. 28 do COTEB, ou seja, se operou a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos citados fatos geradores.

Por fim, deve-se salientar que, em relação à infração 6, as alegadas perdas e quebras, se comprovadas, só agravaría a exigência fiscal, visto que aumentaria ainda mais as diferenças de entradas.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão recorrida, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279115.0001/11-7, lavrado contra COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.943.373,64**, acrescido das multas de 60% sobre R\$888.151,15 e 70% sobre R\$2.055.222,49, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”; VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS