

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0001/12-5  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0067-01/13  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 26.12.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0481-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO REFERENTE A ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – ESTORNO PROPORCIONAL. Nesta situação é cabível o estorno do crédito proporcional, inexistindo na legislação baiana previsão para manutenção do crédito. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS EFETUADAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Alegações recursais de quebra, perda, etc., sem lastro documental, não elide a acusação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 0067-01/13, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para exigir o débito de R\$ 1.156.507,05, em razão da constatação de dez irregularidades, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas as infrações 6 e 7, a seguir:

INFRAÇÃO 6 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS de R\$ 348.481,93, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, proporcional à redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2008;

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 485.802,12, relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e consequentemente sem lançamento na escrita fiscal, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, nos exercícios de 2008.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 1.110.265,38, após rejeitar as preliminares de nulidade, por considerar que o lançamento de ofício preenche todos os requisitos do devido processo legal, e indeferir o pedido de diligência fiscal com o fim de verificação de perdas, quebras e furtos em seus estoques, além das saídas com a utilização dos chamados “códigos genéricos, sob o entendimento de que caberia ao próprio autuado trazer os elementos necessários em favor de suas alegações.

No mérito, inerente à infração 6, a JJF observa que o autuado alega que se trata de mercadorias da cesta básica e por isso tem direito à manutenção integral do crédito de ICMS, tomando por fundamento o Convênio ICMS 128/94. Contudo, no entender do órgão julgador, não pode prosperar tal alegação, pois esse convênio não se aplica ao caso da presente lide, considerando que as disposições de sua cláusula primeira têm natureza autorizativa, ou seja, o Estado da Bahia

ficou autorizado a inserir em sua legislação o que fora acordado com os demais entes signatários, porém não fez uso daquela faculdade.

Aduz que o art. 100, II, do RICMS estabelece que, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, deve ser feito o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cuja operação subsequente ocorra com redução da base de cálculo, procedendo-se ao estorno proporcionalmente à redução. Assim, considerando que inexistente previsão legal de manutenção do crédito para as operações com as mercadorias objeto deste levantamento, a JJF concluiu que a infração resta caracterizada.

Quanto à infração 7, a Decisão é de que não se trata de presunção, como alega o autuado, visto que o fisco, através dos estoques inicial e final, e quantidades das entradas e das saídas, apurou que o contribuinte deu saídas de mercadorias sem documentos fiscais, conforme demonstrativos anexados ao Auto de Infração, cujas cópias foram entregues ao contribuinte através de CD-R, mediante recibo (fls. 168/171).

No que tange à alegação defensiva de existência de quebras e perdas, aduz a JJF que é normal que haja perda, perecimento, deterioração, furto ou roubo de mercadorias, contudo, tal ocorrência necessariamente precisa ser provada ou ao menos demonstrada, o que não ocorreu no presente caso.

Inerente à alegação de existência de algumas mercadorias cadastradas como “Produto Genérico” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo, aduz a JJF que o autuante contesta tal argumentação dizendo que se o defendente utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 824-F do RICMS/BA, além de que, através dos registros de entradas e saídas de mercadorias tributadas escriturados pelo contribuinte e constantes dos seus arquivos Sintegra, constatou que as mercadorias tributadas classificadas como “Produto Genérico” apresenta um valor total de saídas (ECF + N. Fiscais) no valor de R\$ 23.124,84, enquanto o valor de entradas das mercadorias tributadas classificadas como “Produto Genérico” corresponde a R\$ 450.236,18, conforme Demonstrativos anexos às fls. 467 a 473 dos autos, o que significa dizer que se viesse a incluir as mercadorias classificadas como produto genérico no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o valor de omissão de saídas seria ainda maior que o apurado neste Auto de Infração.

Assim, diante destas considerações, a JJF concluiu pela subsistência desta infração.

No Recurso Voluntário, às fls. 578 a 599 dos autos, o recorrente, em relação à infração 6, ressalta que a Decisão recorrida está equivocada, tendo em vista que tratam-se de mercadorias abrangidas pela “Cesta Básica” e, por conseguinte, o direito à manutenção integral do crédito de ICMS está devidamente previsto no Convênio ICMS nº 128/94, (que revogou o Convênio ICMS nº 139/93), no qual o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, devendo ser ressaltado que, em nenhum trecho do Convênio, há menção de que a redução da carga tributária está vinculada à base de cálculo, conforme transcreve:

*“Cláusula primeira – Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.*

*§ 1º - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito previsto no inciso II do artigo 32, do Anexo Único do Convênio ICMS nº 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.”*

Cita LC nº 24/75 na qual consigna que os Estados e o Distrito Federal, ao celebrarem o Convênio ICMS, determinam a forma e os termos que estão sendo concedidos os benefícios fiscais, cabendo dentro do prazo de 15 dias a cada Ente Federado, única e exclusivamente, publicar o respectivo e competente Decreto ratificando ou não os termos do Convênio, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado, do que aduz que, por esta linha de raciocínio, seguida pela maciça jurisprudência do STF, os Convênios ICMS, firmados pelos entes federados sob a proteção da citada LC nº 24/75, não conferem autorização aos signatários para

conceder, alterar ou revogar os benefícios fiscais, ao contrário, os vinculam para que executem sua ordem, de forma a conferir os benefícios aos contribuintes nos estritos termos do celebrado. Defende que, como signatário do Convênio ICMS nº 128/94, o Estado da Bahia está compelido a obedecer suas regras, quais sejam, exigir carga tributária mínima de ICMS sobre os produtos da cesta básica em 7% e não exigir o estorno proporcional dos créditos ao montante do imposto devido na saída. Diz que no Convênio ICMS nº 128/94, não há em momento algum alusão ou referência à “redução da base de cálculo”, pois o termo empregado é “redução da carga tributária” e não “redução da base de cálculo”, visto que a regra perpetrada pelo Convênio em apreço é um caso típico de redução da “alíquota interna” do ICMS, incidente sobre os produtos da cesta básica, e não, como quer o Fisco Baiano, redução da base de cálculo, do que conclui que a exigência do estorno do crédito de ICMS fere frontalmente às suas disposições e, por conseguinte, as disposições da Constituição Federal (artigo 155, § 2º, incisos III e XII, alínea g) e da Lei Complementar nº 24/75.

Aduz que, sob a óptica estritamente constitucional, não pairam dúvidas que, se regularmente tributados na operação anterior, os produtos componentes da cesta básica adquiridos pelo recorrente conferem direito ao crédito do ICMS de forma irrestrita, independentemente da base de cálculo do ICMS adotada na subsequente saída, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade, ao agir em plena consonância com o determinado no Convênio ICMS nº 128/94, fato este que também impede a imposição da multa, dos juros de mora e da correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Por fim, ressalta que, em função de algumas das operações de transferência interna, objeto dessa infração 6, realizou creditamento de ICMS de forma integral, à alíquota de 17%. Contudo, não obstante o equívoco na tributação de tais operações, haja vista que a alíquota de 17% é superior àquela prevista na legislação então vigente para as mercadorias envolvidas, o estabelecimento autuado registrou crédito de ICMS na mesma proporção, ou seja, correspondente aos mesmos 17%, logo, não há o que se falar em suposta ausência de estorno proporcional do crédito de ICMS, haja vista que as respectivas saídas não foram albergadas por benefício fiscal, via redução de alíquota interna. Salaria que o creditamento realizado pelo estabelecimento autuado à alíquota de 17% sequer gerou lesão ao erário estadual, pois o “erro procedimental” cometido não implicou falta de recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, razão pela qual, quanto a tais operações de transferências internas, também não prospera a infração 6.

No tocante à infração 7, o recorrente 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, em percentual de 2,03% do faturamento anual, 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 2,36% no exercício de 2008, independentemente de documentação, fato que entende impraticável em razão de 350.000 itens cadastrados.

Salaria 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 Contraditório, 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.

Inerentes aos produtos genéricos, diz que também interfere na divergência de estoque apurada pelo fisco, ao desconsiderá-los das saídas ocorridas por “códigos genéricos”, empregados nas

hipóteses em que, no momento das saídas ou entradas, os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque, ensejando num levantamento fiscal incompleto, do que concluiu que, em nenhum momento, omitiu saídas. Assim, defende que se faz imprescindível considerar a movimentação de estoque dos aludidos códigos genéricos, devendo tal item ser cancelado.

Requer a intimação da sua advogada para realização de sustentação oral, quando do julgamento do Recurso Voluntário.

Às fls. 604 a 607 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois nas razões recursais o contribuinte repete parte dos mesmos argumentos apresentados em suas peças defensivas anteriores, todos exaustivamente apreciados pela JJF. Assim, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão, visto que, compulsando os autos, verifica-se à saciedade que as infrações fiscais estão claramente descritas e tipificadas na legislação, tendo sido descritos com clareza o infrator, os fatos geradores, as bases de cálculo e os dispositivos legais infringidos, observando-se os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal.

Opina que o contribuinte não apresenta provas ou argumentos capazes de legitimar a manutenção integral do crédito de ICMS, relativo à infração 6, visto que o Convênio ICMS 128/94 não é aplicável uma vez que as disposições de sua cláusula primeira têm natureza meramente autorizativa, porém, o Estado da Bahia não fez uso daquela faculdade. Aduz, ainda, que o fulcro da autuação trata de redução de base de cálculo e não de aplicação de alíquotas. Cita art. 100, II, do RICMS, o qual estabelece que, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, deve ser feito o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cuja operação subsequente ocorra com redução da base de cálculo, procedendo-se ao estorno proporcionalmente à redução. Assim, defende o opinativo que, considerando que inexistente previsão legal de manutenção do crédito para as operações com as mercadorias autuadas, a Decisão da JJF não merece reparo.

No tocante à infração 7, destaca que a mesma não decorre de mera presunção e sim de comprovação de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, conforme provam os demonstrativos fiscais.

Quanto à alegação de existência de quebras e perdas, o Parecer é de que é factível a ocorrência de perda, perecimento, deterioração, furto ou roubo de mercadorias, contudo, tais eventos necessariamente precisam ser acompanhados de provas razoáveis, o que não ocorreu na hipótese em tela.

Em relação à alegação de existência de alguns produtos cadastrados como “Produto Genérico” que não foram considerados no levantamento fiscal, diz ser importante esclarecer que o procedimento adotado pelo sujeito passivo (utilização de mais de um código para a mesma mercadoria) é vedado pela legislação do ICMS, em consonância com os termos do art. 824-F do RICMS/BA.

Por fim, ante tais considerações, opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

## **VOTO**

Da análise das razões recursais, relativas à sexta infração, na qual se exige o estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 348.481,93, julgada subsistente pela Decisão recorrida, a tese recursal se fundamenta no argumento de que se tratam de mercadorias enquadradas como “Cesta Básica” e com direito à manutenção integral do crédito de ICMS, conforme previsto no Convênio ICMS nº 128/94, no qual o Estado da Bahia é signatário e concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo.

Contudo, conforme consignado no Acórdão recorrido, este convênio não se aplica ao caso da presente lide, visto que o referido acordo interestadual trata de estabelecer carga tributária

mínima de 7% do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, enquanto a acusação fiscal diz respeito ao estorno proporcional do crédito fiscal de ICMS das mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo. Portanto, não há de se confundir mercadorias enquadradas na cesta básica, com a alíquota de 7%, nos termos do art. 16, I, da Lei nº 7.014/96, com mercadorias com redução de base de cálculo, com carga tributária correspondente a 7% e até de zero, a exemplos de leite, vinagre, margarina e de arroz, cuja redução trata-se de isenção, parcial ou total, e, como tal, cabível o estorno do crédito proporcional, inexistindo na legislação baiana previsão para manutenção do crédito, nos termos do art. 100, II, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, então vigente, inclusive em respeito ao próprio princípio constitucional de não-cumulatividade do ICMS, invocado pelo recorrente.

Inerente ao alegado “erro procedimental” do recorrente, no qual recebeu em transferência e se creditou de ICMS de 17%, do que afirma que não há que se falar em estorno proporcional do crédito de ICMS, uma vez que as respectivas saídas não foram albergadas por benefício fiscal, via redução de alíquota interna, como também que o “erro procedimental” não implicou falta de recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, vejo que não restou comprovada a existência de tais operações, como também não ficou provado se, caso existentes, fizeram parte do levantamento fiscal. Assim, se afirmativo, caberia ao sujeito passivo remetente e responsável do indébito fiscal original, requerer a restituição do valor junto à sua repartição fazendária. Logo, diante de tais considerações, concluo que esta alegação não elide a acusação fiscal.

Diante de tais considerações, concluo pela subsistência da infração 6.

Quanto à infração 7 do lançamento de ofício, as quais derivam das diferenças de estoque apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, apesar da inegável idoneidade do contribuinte, os números apurados constataam a existência de diferenças quantitativas tanto de entradas como de saídas de mercadorias, fato este inquestionável numericamente pelo próprio sujeito passivo, uma vez que não se insurgiu e nem apontou qualquer falha no levantamento fiscal, cuja apuração decorreu dos dados apresentados pelo autuado através dos arquivos magnéticos SINTEGRA, quando da auditoria de estoque realizada para o exercício de 2008, cujo levantamento se baseou, repise-se, 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 sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoante mídia eletrônica (CD-R) com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, os quais foram entregues ao sujeito passivo, às fls. 168 a 171 do PAF, não tendo o autuado apresentado inconsistências, cuja apuração de operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documento fiscal, não se trata de presunção, como alega o recorrente, mas, sim, de comprovação aritmética do fato, cujo cálculo do preço médio unitário, por espécie de mercadoria, foi apurado nos termos legais.

Porém, quando do seu Recurso Voluntário, o recorrente limita-se a negar a infração sob a alegação de que essa diferença de estoque decorreu de quebras e perdas de mercadorias, do que pretende a consideração do índice médio nacional de perdas no varejo de 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, entendendo 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.

Em consequência, pela mesma razão acima, considero impertinente a alegação recursal na qual expõe uma situação em que, momentaneamente, a venda de um produto que, por alguma razão de ordem operacional é atribuído um código genérico, haja vista não devidamente comprovada a alegação, como também por prevalecer em situação esporádica, cuja responsabilidade é do próprio contribuinte em saná-la, tanto para efeito de controle administrativo, quanto tributário, não podendo prevalecer, ainda mais para justificar um montante de R\$ 2.857.659,52 de movimentação (base de cálculo da infração 7).

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, subtrair 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, produtos com códigos genéricos, 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 infração 7, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas a tributação normal, o imposto não oferecido à tributação.

Diante de tais considerações, concluo pela subsistência da infração 7.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso 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** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147771.0001/12-5, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.022.231,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 521.661,67 e 70% sobre R\$ 500.570,30, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”; VII, “a”, e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$14.317,09**, e multa percentual no valor de **R\$ 73.716,32**, previstas no art. 42, IX e II, “d”, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios de acordo norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS