

PROCESSO - A. I. N° 147771.0002/16-4
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0066-02/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/12/2017

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0286-11/17

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** OPERAÇÕES ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS. Comprovado o recolhimento a menos de ICMS em virtude de utilização equivocada da base de cálculo, quando da saída das mercadorias tributadas acobertadas por notas fiscais. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. **b)** TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA PARA OUTRO ESTADO. PREÇO INFERIOR AO DA ÚLTIMA ENTRADA. Comprovado erro na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências de mercadorias para outras unidades da Federação, em virtude da utilização de preço inferior ao da última entrada da mercadoria. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÃO DE SAÍDA SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. O contribuinte deverá estornar o crédito fiscal relativo a aquisições de mercadorias, objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo. Excluída da exigência os valores concernentes ao produto bebidas láctea. Mantidas as demais exigências. Modificada a Decisão recorrida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Infração caracterizada Mantida a Decisão recorrida. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária

de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações comprovadas. Mantida a Decisão recorrida. **4.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE ENTRADA MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS SAÍDAS. Constatadas as omissões de entradas, pertinente a presunção de omissão de saídas. Reduzido valor final da imputação em face da Diligência solicitada pela Câmara. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Afastadas as preliminares. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 4 e 7. Decisão por maioria em relação à infração 4, não unânime quanto à infração 7 e, unânime, em relação às demais imputações.

RELATÓRIO

Tratam os autos, nesta fase processual, da análise do Recurso Voluntário formalizado contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração supra identificado, lavrado em 27/06/2016, para exigir ICMS no valor total de R\$1.060.936,92, constatado em decorrência de irregularidades, sendo objeto recursal as infrações abaixo:

Infração 03 - 03.02.05. Recolher a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2012. ICMS: R\$ 5.103,41. Multa: 60%. Consignam os autos que se trata de “Erro na determinação da Base de Cálculo nas Saídas de Mercadorias tributadas nas saídas por Notas Fiscais. Conforme Demonstrativo (fls. 44 a 47), amostra de cópia de Notas Fiscais (fls. 48 a 53) e CD-R (fl. 177) anexos ao PAF.”

Infração 04 - 03.02.05. Recolher a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2012. ICMS: R\$ 30.048,80. Multa: 60%. Registra o feito que se refere a “ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por transferências para outras Unidades da Federação com preços inferiores aos preços da última entrada. Conforme Demonstrativo (fls. 54 a 66), amostra de Notas Fiscais (fls. 67 a 77) e CD-R (fl. 177) anexos ao PAF.”.

Infração 07 - 01.05.03. Deixar de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2012. ICMS: R\$ 2.832,79. Multa: 60%. Demonstrativos (fls. 106 a 109), cópias de notas fiscais (amostra fls. 110 a 115) e CD-R (fl. 177) anexos ao PAF.

Infração 08 - 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2012. ICMS: R\$ 104.739,09. Multa: 100%. Demonstrativo (fls. 120 e 121) e CD-R (fl. 177) anexos ao PAF.

Infração 09 - 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2012). ICMS: R\$ 112.455,53. Multa: 100%. Demonstrativo (fls. 126 a 127) e CD-R (fl. 177) anexos ao PAF.

Infração 10 - 04.05.09. Falta de recolhimento do imposto, devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2012). ICMS: R\$ 27.687,78. Multa: 60%. Demonstrativo (fls. 128 e 129) e CD-R (fl. 177) anexos ao PAF.

O autuado apresentou defesa às fls. 186 a 212 dos autos e, em seguida, o autuante, às fls. 271/288, prestou a informação fiscal de praxe, sendo, assim, concluída a instrução e os autos remetidos à apreciação pela 2^a JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, na seguinte literalidade:

“Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do lançamento quanto às Infrações 08 e 09, sob o argumento de que o procedimento adotado pelo autuante é pertinente a levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto, ao passo que essas infrações tratam de exercício fechado. Diz que foi afrontado o disposto na Portaria 445/98.

Quanto ao exercício fiscalizado, o levantamento quantitativo de estoque pode ser de dois tipos: em exercício aberto e em exercício fechado. No primeiro caso, como o exercício auditado ainda não se encerrou, os estoques finais ainda não foram contados e, portanto, a fiscalização efetua a contagem física das mercadorias existentes no momento da ação fiscal. No segundo caso, quando o exercício fiscalizado já está encerrado, o estoque final a ser considerado é aquele constante no inventário realizado pelo próprio contribuinte no final daquele exercício. No caso em análise, o levantamento quantitativo é do tipo “em exercício fechado”, pois o exercício fiscalizado de 2012 já estava encerrado e, em consequência, os estoques finais, assim como os iniciais, foram corretamente obtidos dos inventários realizados e informados pelo autuado.

Uma vez apurada omissão de saídas de mercadorias, o autuante lançou de ofício o imposto que deixou de ser recolhido relativamente a essas operações omitidas (Infração 08). Sobre a omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, foi exigido o ICMS devido por responsabilidade solidária (Infração 09), bem como o imposto devido em função do valor agregado (Infração 10).

Dessa forma, as Infrações 08 e 09 não padecem da nulidade arguida na defesa, pois a metodologia empregada pelo autuante não foi referente a levantamento quantitativo em exercício aberto e não houve a alegada afronta à Portaria 445/98. Afasto, portanto, essa preliminar de nulidade.

A realização de diligência visa fornecer ao julgador elementos necessários à formação de seu convencimento acerca das matérias tratadas na lide. No caso em análise, os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Assim, com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF-BA/99, indefiro a solicitação de diligéncia.

Adentrando ao mérito da lide, inicialmente saliento que o autuado reconheceu, como procedentes, as Infrações 01, 05, 06, 11 e 12. Dessa forma, em relação a esses itens do lançamento não há lide e, portanto, essas referidas infrações são procedentes.

Quanto à Infração 02, o defendente afirma que a autuação não procede, pois os produtos em tela estão abarcados pela redução da base de cálculo prevista no art. 268, XIV, do RICMS-BA/12. Na informação fiscal, o autuante acatou o argumento defensivo e pugnou pela improcedência desse item do lançamento.

Acompanho o posicionamento do autuante, preposto fiscal que executou a ação fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração ora em análise. Tendo em vista que as mercadorias listadas na infração em tela eram tributadas com redução de base de cálculo, o que não tinha sido considerado pelo autuante, a Infração 02 não subsiste.

Na Infração 03, o autuado foi acusado de ter recolhido a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto.

O defendente alega que, em relação a produtos que listou, a fiscalização não considerou a redução de base de cálculo prevista no art. 1º do Dec. 7799/00.

Esse argumento defensivo não se mostra capaz de elidir a infração em comento, uma vez que a redução de base de cálculo tratada no art. 1º do Dec. 7799/00 é dirigida a empresas atacadistas, o que não é o caso do autuado. Dessa forma, a Infração 03 resta caracterizada.

Cuida a Infração 04 de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo, nas saídas em transferências interestaduais de mercadorias, utilizando preços inferiores aos preços da última entrada. Visando elidir essa acusação, o defendente alega que, além do custo de aquisição das mercadorias, deveriam ser considerados outros custos inerentes à incorporação e manutenção da mercadoria no seu estoque.

A tese defendida na defesa não se mostra capaz de elidir, nem mesmo parcialmente, a infração em tela, pois, caso se adicionasse qualquer parcela ao valor que foi considerado pelo autuante como o da entrada mais recente, obviamente o montante devido seria ainda maior.

Na sessão de julgamento, durante a sustentação oral, o patrono do autuado afirmou que as parcelas que foram citadas na defesa deveria, em verdade, serem adicionadas ao valor das operações de saídas.

Esse argumento defensivo também não se mostra capaz de elidir a infração em comento, pois o valor a ser considerado na transferência é aquele que foi consignado nos documentos fiscais. Se os valores lançados nos documentos fiscais estivavam equivocados, deveria o defendente ter emitido nota fiscal complementar, o que não foi feito.

Em face ao acima exposto, a acusação imputada ao autuado resta caracterizada e, portanto, a Infração 04 é procedente.

Trata a Infração 07 de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto.

O defensor afirma que cerca de 80% dos itens relacionados nessa infração são referentes à "FORM INF APTAMIL FOM INF NAM". Diz que essa mercadoria é leite em pó, para a qual há redução de base de cálculo prevista no art. 87, inc. XXI, do RICMS-BA/97, e art. 268, inc. XXV, do RICMS-BA/12, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7%.

Conforme foi bem explicado pelo autuante na informação fiscal, os produtos que o autuado impugnou são compostos lácteos, para os quais não há redução de base de cálculo. A redução de base de cálculo citada na defesa beneficia as operações com leite em pó, porém, não alcança os compostos lácteos. Apenas a partir de 01/08/13, com a Alteração nº 15 do RICMS-BA/12, a redução de base de cálculo prevista no inc. XXV do art. 268 passou a atingir os compostos lácteos. Desse modo, a Infração 07 é subsistente.

Ao tratar das Infrações 08, 09 e 10, o defensor alega que o autuante desconsiderou operações de saídas e de entradas registradas em "códigos genéricos".

Essa alegação defensiva não se sustenta, pois as mercadorias incluídas nos levantamentos quantitativos de estoques de que tratam as Infrações 08, 09 e 10 foram separadas segundo as diversas espécies. Cada uma dessas diversas espécies de mercadorias possuía códigos específicos e foi com base nesses códigos que os levantamentos em tela foram realizados. Há que se observar que a utilização de "códigos genéricos" é vedada pela legislação tributária estadual, pois o disposto nos artigos 824-F, do RICMS-BA/97, e 205, do RICMS-BA/12, determina a utilização de código único para cada item de mercadoria ou serviço. Ademais, não se pode olvidar que o defensor não comprovou a suposta utilização de "códigos genéricos". Dessa forma, afasto essa alegação defensiva.

Referindo-se às Infrações 08, 09 e 10, o defensor sustenta que o autuante deveria ter se limitado à Infração 09, pois, ao também exigir imposto relativamente às Infrações 08 e 10, o auditor deixou de considerar o previsto no art. 15 da Portaria 445/98.

Esse argumento não procede, uma vez que o levantamento quantitativo que apurou a Infração 08 é diverso do levantamento que respalda as Infrações 09 e 10, senão vejamos.

a) A Infração 08 é referente a um levantamento quantitativo de estoques de mercadorias tributáveis, no exercício fechado de 2012, no qual foram apuradas omissões de entradas e de saídas de mercadorias, sendo cobrado imposto sobre a omissão de maior expressão monetária - a das omissões de saídas. A exigência fiscal está em conformidade com o art. 13, I, da Port. 445/98.

b) As Infrações 09 e 10 cuidam de um levantamento quantitativo de estoques de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, também no exercício fechado de 2012, sendo que esse levantamento não se confunde com o citado na alínea anterior. Em razão do tratamento tributário das mercadorias, deve ser exigido o imposto devido por responsabilidade solidária (Infração 09), bem como o apurado em função do valor acrescido (Infração 10). Essas duas infrações estão de acordo com o previsto no art. 10, I, "a" e "b", da Port. 445/98.

Como foi dito na informação fiscal, o voto citado na defesa, referente ao Auto de Infração 274068.0014/13-0, foi vencido, sendo o voto vencedor pelo não provimento do Recurso Voluntário, mantendo-se a Decisão de primeira instância que decidiu pela procedência da autuação.

Considerando que o autuado não trouxe argumento ou prova capaz de modificar as quantidades ou valores apurados pelo autuante, as Infrações 08, 09 e 10 subsistem integralmente.

O defensor afirma que a multa de 100% indicada para a Infração 09 está equivocada, pois, para a irregularidade apurada, a penalidade prevista na legislação é de 70%. Pede que, caso se mantenha a infração, a multa seja reduzida para 70%.

Essa tese defensiva não procede, pois, com o advento da Lei nº 11.899, de 30/03/10, a partir de 31/03/10 a penalidade prevista no inciso III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 passou de 70% para 100%, portanto, não há retificação a fazer na multa de 100% que foi imposta ao autuado.

Não há como se acolher o pedido para que a multa indicada na infração em tela seja reduzida para 70%, pois, como se trata de penalidade decorrente de descumprimento de obrigação principal o atendimento desse pleito ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor histórico total de R\$ 1.040.455,98, para julgar a Infração 02 improcedente e as demais procedentes."

Inconformado com o Julgamento proferido pela Primeira Instância, o Contribuinte apresentou

Recurso Voluntário (fls. 335 a 356), sustentando a necessidade de reforma da Decisão recorrida, porém, sem nada acrescentar de novo, nesse passo, repisando integralmente os argumentos sustentados na Defesa e repetindo todos os pedidos antes formulados.

Inicialmente, o recorrente informa que efetuou o pagamento das infrações 1, 5, 6, 11 e 12, entretanto, as exigências consubstanciadas nas infrações 2, 3, 4, 7 8, 9 e 10 foram impugnadas porquanto não devem subsistir.

Assim, aduziu que, ao decidir o caso, a 2ª JJF entendeu por julgar Parcialmente Procedente o Auto de Infração, acatando o argumento defensivo e cancelando a infração 2, que já havia sido reconhecida como indevida pela própria Fiscalização nas informações fiscais e por essa razão o sujeito passivo se vale do presente Recurso Voluntário, visando o cancelamento integral do crédito tributário exigido indevidamente.

No que tange à Infração 3, afirmou que não houve erro na determinação da base de cálculo, mas apenas a aplicação do benefício previsto no art. 1º do Decreto nº 7799/00, que foi prorrogado pelo Decreto nº 8.665/03, ressaltando que a Fiscalização não considerou a redução de base de cálculo prevista para os itens descritos, os quais devem ser expurgados da autuação, uma vez que foi aplicada a redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7799/00.

Relativamente à Infração 4, frisou que na hipótese de ser convalidado o entendimento fazendário, no sentido de que a base de cálculo das operações autuadas é definida pelo “custo de aquisição da mercadoria”, devem ser considerados não apenas os custos decorrentes da respectiva nota fiscal de entrada, mas também outros custos inerentes à incorporação e manutenção da mercadoria no estoque do autuado.

Asseverou que, *de acordo com os termos do item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1), o “custo de aquisição” não se limita às exclusões /inclusões acima, a medida que deve compreender os seguintes critérios:*

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os Impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Disse que a análise dos preceitos normativos acima indicados não deixa dúvida que a infração em comento deve ser cancelada.

Destacou que a doutrina e a jurisprudência firmaram entendimento pela não incidência do imposto nas transferências, tendo em vista que o aspecto material da regra motriz de incidência do ICMS denota necessidade de uma operação de “mercância”, que implique na circulação jurídica da mercadoria, o que não seria o caso da transferência.

No que tange à Infração 7, inicialmente frisou que cerca de 80% dos itens autuados são referentes à mercadoria “FORM INF APTAMIL/ FORM INF NAM”, para, em seguida, afirmar que essa mercadoria se trata de leite em pó, cujo tratamento diferenciado é estabelecido pelo art. 87, XXI, do RICMS-BA/97, que prevê redução de base de cálculo nas operações internas com “leite em pó” em 58,825%, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7%. Aduziu que essa redução de base de cálculo foi mantida no art. 268 do RICMS-BA/12 e transcreveu esses dispositivos regulamentares.

Ressaltou que, ao aplicar a alíquota de 7% sobre a base de cálculo, a carga tributária incidente nas operações estaria de acordo com o art. 87, inc. XXI, do RICMS-BA/97, bem como com o art. 268, inc. XXV, do RICMS-BA/12, asseverando que na autuação não foi respeitada essa redução de base de cálculo prevista para “leite em pó”, devendo ser expurgadas as operações com esse produto, uma vez que nelas foi aplicada a tributação de 7%.

No que concerne às Infrações 08, 09 e 10 - omissão apurada em levantamento quantitativo de estoque – mencionou a Portaria 445/98 e, em seguida, afirmou que o levantamento quantitativo não retratou a realidade dos fatos, contendo vícios materiais e formais.

Quanto ao aspecto formal, disse que o procedimento adotado pela Fiscalização nas Infrações 8 e 9 é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado, o qual se está discutindo, de modo que não encontra respaldo na Portaria nº 445/98 e, portanto, a autuação se apresenta como nula.

Relativamente ao vício material, argumentou que o autuante desconsiderou operações de entradas e de saídas registradas em “códigos genéricos”, discorrendo sobre a realização de levantamento quantitativo de estoques e, em seguida, explicou que utiliza em seus controles de estoques alguns códigos de produtos com descrição “Produtos Genéricos”, os quais são empregados quando não se tem conhecimento do real código dos produtos. Assegurou que o levantamento não retrata a verdade, porquanto não considerou a saída de mercadorias sob o código “produtos genéricos”.

Outrossim, pontuou que a utilização de “códigos genéricos” não acarretaria repercussão no recolhimento do ICMS, explicando que, caso na entrada da mercadoria fosse utilizado o “código genérico” e na saída empregado o “código ordinário”, ou vice-versa, seria apontada a diferença de estoques ou até mesmo a falta de registro de entradas ou de saídas, o que disse não se verificar de fato, pois se tratava, exclusivamente, da forma de lançamento de informações no sistema.

Afirmou que, ao desprezar a movimentação de estoque registrada sob tais códigos, os cálculos e demonstrativos apresentados pelo autuante restaram viciados, já que a Fiscalização presumiu entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registo, as quais poderiam ter sido operadas sob os aludidos “códigos genéricos” e com o destaque do imposto.

Sustentou ser imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

Aduziu que as Infrações 8 e 10 foram apuradas mediante levantamento quantitativo, em exercício fechado, contudo, de suas análises e da Infração 9, depreende-se que todas versam sobre omissões de entradas e de saídas em exercício fechado, de modo que o procedimento a ser adotado era o previsto no art. 13, I, da Portaria nº 445/98, cujo teor reproduziu.

Disse que o autuante, na ação fiscal, em vez de ter se limitado à Infração 09, equivocadamente exigiu ICMS relativamente às Infrações 8 e 10, deixando, assim, de considerar o quanto previsto no art. 15 da Portaria nº 445/98, cujo teor reproduziu.

Ponderou que, nos termos do dispositivo invocado, o procedimento adotado pelo autuante só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, que não é a hipótese versada. Transcreveu trecho de votos proferidos neste Conselho de Fazenda em lançamentos atinentes a levantamento quantitativo de estoque.

Sustentou que as Infrações 8, 9 e 10 devem ser julgadas nulas, tendo em vista que foram lavradas sem embasamento na Portaria 445/98, contrariando o quanto previsto nos seus artigos 13, I, e 15, haja vista que não poderia o autuante ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, quando o caso concreto tratava de regime fechado.

Teceu considerações acerca da apuração da base de cálculo do ICMS nos casos de levantamento quantitativo, enumerando as regras para a apuração do preço médio. Em seguida, requereu a realização de diligência fiscal a ser efetuada por auditor fiscal estranho ao feito, “*de modo que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, a fim de expurgar do Auto de Infração as supostas mercadorias tidas como “omissas”, conforme argumentos veiculados na presente defesa, com reflexos diretos na base de cálculo, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.*”

Destacou que outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de “QUEBRAS E PERDAS” de mercadorias inerentes à atividade da impugnante, pois na atividade de varejo é notória a ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque, seja pelo extravio, quebra (Transporte de eletrodomésticos), furtos, perecimento (alimentos) etc., ensejando, portanto, a diferenças de estoque.

Observou que a própria legislação baiana (inciso V, do artigo 100, do RICMS/BA) admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, cujo texto reproduz.

Ressaltou que a existência de “perdas normais” é absolutamente razoável e normal, por ser inerente à atividade comercial, citando estudos feitos pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, apontando que a variação do índice de perdas no varejo tem superado a marca de dois pontos percentuais.

Contudo, afirmou que a fiscalização, em sentido contrário, desconsiderou essas quebras e/ou perdas razoáveis e normais, procedendo à lavratura do presente Auto de Infração, ao arrepio da razoabilidade prevista expressamente na Legislação Estadual Baiana, quando o assunto é “perdas normais”.

Em consonância com o exposto acima, citou a existência de precedentes deste Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em casos idênticos (levantamento quantitativo de estoque), no sentido de ser indevida a exigência do ICMS, quando demonstrada a existência de perdas normais e/ou quebras. Transcreveu ementa de julgamento em apoio ao seu ponto de vista.

O recorrente concluiu a sua peça recursal requerendo a realização de diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que os documentos apresentados pela fiscalização fossem reprocessados, “*a fim de expurgar do Auto de Infração as supostas mercadorias tidas como “omissas”, conforme argumentos veiculados na presente defesa, com reflexos diretos na base de cálculo, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.*”, postulando o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para que seja reformada a Decisão a quo, cancelando-se integralmente as infrações 3, 4, 7, 8, 9 e 10 imputadas no Auto de Infração nº 147771.0002/16-4.

VOTO VENCIDO

Consoante minuciosamente relatado, encontra-se sob exame o Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª JJF, a qual julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em razão do lançamento de 12 (doze) infrações, já descritas no relatório.

Em sua irresignação, o Contribuinte sustentou ter procedido o pagamento das infrações, 1, 5, 6, 11 e 12, e que a infração 2 já havia sido cancelada na primeira instância, sendo objeto do Recurso as imputações, 3, 4, 7, 8, 9 e 10.

Inicialmente, registro que o Recorrente teve prejudicado o seu direito de defesa amplo e irrestrito, em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 12 (doze), além de dificultar a análise da proceduralidade pelo julgador.

Com efeito, inexistia, à época da lavratura do auto, vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deveria ser evitada, sobretudo se pudesse causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte, previsto constitucionalmente, e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Todavia, cabe destacar que, acertadamente, a SEFAZ/BA já regulamentou essa questão, limitando a uma infração, por cada auto, lançado.

De plano, consigno que a alegação de nulidade relativamente às Infrações 8, 9 e 10 serão enfrentadas no curso da discussão do mérito, por entender que com ele se confunde.

A par disso, reputo desnecessária a conversão do feito em diligência, pois, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), apresentando-se suficientes para a formação da convicção dos conselheiros os elementos contidos no PAF, além do que o contribuinte não acostou, na sede do seu Recurso, nenhuma indicação concreta de erro material, muito menos apresentou qualquer elemento probante, que desse suporte a uma possível diligência.

A infração 3 imputa ter o autuado recolhido a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, enquanto o sujeito passivo alegou ter procedido, em relação aos produtos autuados, aplicação da base de cálculo, conforme provisionado no art. 1º do Decreto nº 7799/00, o que não foi considerado pela Decisão.

Ocorre que não assiste razão ao contribuinte, na medida em que o referido Decreto prevê o benefício de redução da base de cálculo, em algumas operações, para os estabelecimentos atacadistas, o que não é o caso em tela, além de impor, no seu texto, condições como Termo de Acordo celebrado entre o contribuinte e a SEFAZ/BA para fruição da redução, conforme se verifica da transcrição:

De fato, reza o Decreto 7.799/2000, no seu art. 7º:

Art. 7º - A utilização do tratamento tributário previsto nos artigos 1º, 2º, 3º-A, 3º-B, 3º-C, 3º-D, 3º-E e 3º-F fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.

Daí, fica mantida a Procedência da infração 3.

No que reporta à infração 4, a qual versa sobre recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo, nas saídas em transferências interestaduais, deve ser acolhida a argumentação do contribuinte, face a aplicação da Súmula nº 166, que estabelece a não incidência do ICMS, nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos do mesmo titular.

Esse meu posicionamento já foi manifestado em diversos julgamentos desta Casa, trazendo como suporte trecho do voto divergente do Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva, no Acórdão A-0149-12.16, sobre a infração de mesmo teor e contribuinte, ao qual me associo integralmente:

"Entendo que a transferência de mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

Não há hipótese de incidência do ICMS se não ocorre a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria destinadas a uso, consumo ou ativo immobilizado do seu centro de distribuição para uma de suas filiais.

A Súmula nº 166 do STJ já pacificou entendimento no sentido que "não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Veja que a súmula não faz menção à mesma unidade federativa ou à destinação do bem, pelo contrário, ela é utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

1. *O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Precedentes: [...]*
2. *"Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).*
3. *A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"*
4. *A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*
5. *"Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio*

Carrazza, in *ICMS*, 10^a ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo immobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por quanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. Precedentes: [...] (Resp 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).

O entendimento também é consolidado no Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.

(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo immobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-selhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por quanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; Resp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994).

De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931. Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)

O STF em outros recentes julgados confirmou sua posição e foi além. De fato, em um julgado proferido em 30.05.2014 pela Primeira Turma do STF se verifica que a Corte Suprema "tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas" (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

Um mês depois da publicação do julgado mencionado, o STF, agora pela Segunda Turma, decidiu que na transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, não incide o ICMS, pois não ocorre a transferência de titularidade (AgReg. no Recurso Extraordinário nº 765486, AgR, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicado em 04/06/2014).

Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal entende que não incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, bem como naquelas transferências de mercadorias que sofreram processo de nova industrialização.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da Decisão recente proferida pela 3^a Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. I. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de legais, ainda mais em se tratando de legislação de 1996, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá e certamente trará prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Não podemos nos acomodar à mera aplicação da lei estadual, uma vez que a mesma tem que se coadunar com o CTN e a própria Constituição Federal. Se assim não for, estaremos sempre beneficiando o mau legislador, em detrimento do contribuinte, imputando-lhe um ônus desnecessário, de ter que fazer seu direito ser respeitado na esfera judicial.

O papel do processo administrativo é possibilitar à Administração rever seus próprios atos quando eivados de erro, e assim devemos agir.

E tal situação apenas foi pacificada pelas recentes decisões exaradas pelas duas turmas do STF.

O que mais é necessário para se reconhecer que a transferência não é fato gerador do ICMS? Existem reiteradas decisões de Tribunais Superiores, Súmula do STJ, Decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivo, Decisões das duas turmas do STF. A insistência em se buscar fundamentações das mais diversas para se negar a aplicação das referidas decisões acaba sendo um fato prejudicial ao Estado, que permanecerá arcando com a sucumbência judicial.

Assim, entendo restar insubstancial a Infração 3.”

Nesse contexto, julgo Improcedente a infração 04 do Auto de Infração epigrafado.

A infração 07 trata de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo.

O recorrente sustentou em sua defesa que o produto autuado, leite em pó, tem tratamento diferenciado conforme estabelecido pelo art. 87 do RICMS, porquanto o legislador incluiu, dentre as hipóteses de redução da base de cálculo, no seu inciso XXI, as operações com “leite em pó”.

De igual sorte, acolho a tese do autuado, tendo por suporte trecho do mesmo brilhante voto prolatado pelo Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva, no Acórdão nº 0149-12/16, sobre idêntica infração e contribuinte, com o qual comungo inteiramente:

“No que diz respeito à exigência capitulada no item 1 do Auto de Infração, constato que a controvérsia reside na interpretação que se deve conferir ao quanto disposto no inciso XXI do artigo 87 do RICMS/BA que prevê a redução da base de cálculo nas operações internas com leite em pó, vale dizer: se tal dispositivo legal é ou não aplicável aos compostos lácteos em pó – Leite em pó modificado – como é o caso.

No entendimento da fiscalização, ratificado pelo órgão julgador de primeira instância, os referidos compostos lácteos não são espécies de “leite em pó”, razão pela qual não é possível aplicar a norma de forma extensiva a tais produtos em vista do que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

Considerando que a matéria em debate já foi objeto de análise por parte da 3ª Câmara de Julgamento – Acórdão de nº CJF 0289-13/13 – em processo análogo ao presente, bem como em processo desta mesma CJF onde proferi voto divergente – Acórdão CJF de nº 0408-12/15 -, permito-me subsidiar as conclusões a que chegarei tomando por base os mesmos fundamentos constantes dos votos proferidos naquelas assentadas, com os quais me alinho:

“Com a devida vênia, entendo que a matéria em debate, para melhor apreciação, demanda uma análise mais cuidadosa acerca do próprio conceito de “composto lácteo” e também acerca da técnica de interpretação da norma instituidora da redução de sua base de cálculo.

De início, convém pontuar que, a partir dos elementos constantes nos autos, restou plenamente evidenciado que a conceituação de “composto lácteo” prevista na Instrução Normativa MAPA nº 28/2007 não tinha por objetivo disciplinar as repercussões tributárias sobre a venda do aludido produto, mas sim aperfeiçoar o direito de informação dos consumidores acerca dos produtos lácteos disponíveis no mercado.

Demais disso, os documentos que instruem o PAF demonstram que o produto intitulado pelo MAPA de “composto lácteo” apresenta, inegavelmente, uma composição química praticamente idêntica ao “leite em pó”, o que torna plenamente razoável a tese sustentada pelo recorrente, de que sua mercadoria “leite IDEAL” seria efetivamente “leite em pó”, fazendo jus à redução de base de cálculo prevista no dispositivo em análise, sobretudo quando o texto legal deixa dúvidas sobre a hipótese.

A dúvida sobre o texto legal torna-se ainda mais contundente a partir da constatação de que o RICMS/97, em diversos outros dispositivos disciplinadores de hipóteses de isenção, cuidou de detalhar o tipo de leite suscetível de benefício tributário, a exemplo do art. 14, inciso XII, abaixo transrito:

Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extractivos animais e vegetais:

(...)

XII - nas saídas internas de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com 2,0% de gordura e de leite pasteurizado tipos A e B (Conv. ICM 25/83 e Conv. ICMS 121/89).

Causa espécie a singeleza com que o art. 87, inciso XXI, tratou da matéria em debate, limitando-se a consignar o conceito genérico “leite em pó”, sem descrever detalhes como fizera no exemplo citado adrede.

Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto suscetível de benefício pelo simples fato

de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.

Com isso, demonstra-se, sem sombra de dúvida, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução de base de cálculo de forma ampla e genérica ao produto “leite em pó”, sem ponderar sobre a eventual existência de variações em sua fórmula ou se tal produto dispõe de mais ou menos nutrientes.

Tocante ao argumento suscitado pela Douta 2ª Junta de Julgamento no bojo acórdão vergastado, no sentido de que a tese sustentada pelo recorrente representaria ofensa ao art. 111 do CTN por utilizar suposta interpretação ampliativa da norma isentiva, com a devida vênia, razão não lhe assiste.

Isso porque, o referido art. 111, malgrado eleja a interpretação literal como método de interpretação para se extrair o sentido da norma de isenção, não impede, de maneira nenhuma, que o aplicador do direito utilize outros métodos hermenêuticos para compor o melhor entendimento, sobretudo diante de eventual dúvida existente quanto ao texto legal. Em verdade, o legislador quis ressalvar que as matérias insertas no retro citado artigo não podem ser objeto de ilações ampliativas, com o objetivo de estender os benefícios fiscais a hipóteses não contempladas na lei.

Sobre o tema, convém transcrever o magistério enriquecedor de Hugo de Brito Machado, in verbis:

*“O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.” (Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, 15.ª Ed. Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.)*

No caso em debate, a interpretação adotada pelo recorrente sobre o quanto disposto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA, não representa uma tentativa de ampliar o sentido da norma que instituiu o benefício, mas sim conferir ao texto o verdadeiro sentido idealizado pelo legislador, que jamais pretendeu limitar a utilização da redução da base de cálculo para outros produtos que eventualmente derivassem de uma subdivisão conceitual criada posteriormente pelos técnicos do MAPA; tal entendimento é resultado da interpretação sistemática, histórica e teleológica do ordenamento em questão, como deve ser.

Inclusive, sobre a possibilidade de se utilizar outros métodos de interpretação sobre as hipóteses do art. 111 do CTN, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem vasta jurisprudência que a alberga. Vejamos:

“O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.” (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

“Os dispositivos legais que tratam de isenção devem ser interpretados literalmente, sem, contudo, ser desvirtuado seu caráter teleológico.” (STJ – REsp - Nº 567.873 – Rel. Min. LUIZ FUX - j. 10 de fevereiro de 2004.)

Por fim, cumpre registrar que este E. Conselho já enfrentou matéria similar, conforme ACÓRDÃO JJF N° 0034-03/13 proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Segundo entendimento unânime dos Doutos Julgadores do referido Órgão, o produto intitulado “leite NAN”, também tratado como “composto lácteo”, foi considerado como “leite em pó” para fins de redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97. Segue transcrição do voto:

No mérito, a primeira infração acusa o autuado de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente a produtos modificados e compostos a base de leite, como se fossem leite em pó, com alíquota inferior à devida.

Compulsando os autos, vejo que o impugnante ao comercializar os produtos rotulados como leite em pó – Nestogeno, NAN, Molico, Vale Prateado e Manacá, aplicou a redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97 do estado da Bahia. A controvérsia consiste, portanto, em se decidir se as citadas

mercadorias são leite em pó e teriam o amparo do benefício da redução de base de cálculo estampado no inciso XXI do art. 87 da citada norma regulamentar, que assim dispõe:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

XXI – das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).

Da análise do dispositivo regulamentar acima transscrito, resta claro que esta norma não traz qualquer limitação relativamente à composição do produto para enquadrá-lo neste benefício, exigindo apenas, que sejam operações internas com leite em pó. Não vejo nos autos qualquer indício de que os produtos relacionados no levantamento fiscal, fls.08/20, sejam comercializados sob denominação diversa de leite em pó.

Constato que os produtos alvo da lide, como Nestogeno, Molico, Manacá, são comumente conhecidos e rotulados como leite em pó e alguns deles, a exemplo do leite NAN, possuem adição de elementos que enriquecem sua composição, com nutrientes como vitaminas, ferro, cálcio, para atender a uma categoria específica, como os Lactentes, sem no entanto descharacterizá-los da qualidade de leite em pó. Se a lei não limita ou amplia um conceito tributário, não cabe ao operador do direito fazê-lo. Concluo, portanto, pela improcedência desta infração.”

Ressalte-se ainda que no caso do Acórdão CJF 0408-12/15 aquele contribuinte apresentou laudo técnico atestando a natureza dos compostos lácteos. Com base nas informações constantes do laudo expedido pelo INT carreado aos autos naquela assentada, cujas conclusões atestam, de forma clara, que embora acrescido de outros ingredientes, os compostos lácteos possuem as mesmas características e funcionalidades do leite pó, sendo produzido, inclusive, a partir de substâncias orgânicas análogas.

Ora, se é certo que a competência para proceder à classificação fiscal das mercadorias é atribuída à Superintendência da Receita Federal do Brasil – SRFB, certo é também que o referido órgão para proceder à referida classificação, busca subsídios, dentre outros documentos e informações, em laudos técnicos expedidos por entidades credenciadas como é o caso do INT. Neste sentido dispõe o § 4º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF n.º 740/07, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, in verbis:

Art. 4º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, no caso de consulta sobre classificação de mercadorias, devem ser fornecidas obrigatoriamente, pelo consultante, as seguintes informações sobre o produto:

*.....
§ 4º Também deverão ser apresentados, no caso de classificação de mercadorias, catálogo técnico, bulas, literaturas, fotografias, plantas ou desenhos e laudo técnico, que caracterizem o produto, bem assim outras informações ou esclarecimentos necessários à correta identificação técnica do produto. Grifos meus.*

Ademais, é de se observar que não se trata simplesmente de buscar a classificação fiscal dos produtos em questão, uma vez que o benefício fiscal ora em análise não foi concedido a produto classificado em determinada posição na NCM e sim ao gênero Leite em Pó.

No meu entendimento, o que se deve investigar é se o composto lácteo pode ser considerado como uma espécie de leite em pó, hipótese em que as respectivas saídas se subsumirão ao conteúdo da norma que prevê a redução de base de cálculo.

A controvérsia instaurada tem como pano de fundo, porquanto, questão de natureza estritamente técnica, daí porque não se pode prescindir de análise realizada pelos órgãos técnicos competentes.

Diante do exposto, entendo ter restado evidenciado que, em que pesce a informação constante do rótulo dos produtos, os compostos lácteos se constituem em espécie do gênero leite em pó, haja vista que os aditivos, coadjuvantes tecnológicos, proteínas, açúcares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe retiram a essência, restando mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT, carreado aos autos pelo contribuinte.

Ante o exposto, entendo ser insubstancial a Infração 1.”

Por tais razões, decido pela Improcedência da infração 7.

No tocante às infrações 8, 9 e 10, decorreram elas de um único roteiro de fiscalização, qual seja, o levantamento quantitativo de estoques.

A primeira delas exige o imposto normal, resultante de operações de saída sem emissão de documentos fiscais, a segunda exige o imposto relativo às operações de entrada omitidas, por solidariedade, enquanto a terceira exige o ICMS-ST relativo ao imposto incidente nas etapas subsequentes com essas mesmas mercadorias, cujas compras foram omitidas.

A peça recursal trata-as de forma conjunta, conforme constam às fls. 346 a 355, razão pela qual passo a analisá-las, também, como um todo.

Assim é que o sujeito passivo opôs-se ao lançamento, suscitando vícios materiais e formais. Alegou que o levantamento fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos” e a título de erro formal, suscitando a nulidade do levantamento, ao argumento de que tal roteiro não seria aplicável ao exercício *fechado*, mas apenas a exercício fiscal *em aberto*. Aduziu, também, que o fiscal autuante ignorou as perdas e quebras das mercadorias inventariadas, bem como a existência de “códigos diversos”.

Quanto à tese recursal de utilização de códigos genéricos nos documentos fiscais emitidos, é importante destacar que tal procedimento está em desacordo com a legislação pertinente, especificamente ao art. 824-F do RICMS/97, cujo teor é o seguinte:

“Art. 824-F. O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.

§ 1º É vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço.”

Destarte, o contribuinte precisa trazer aos autos elementos probantes de suas alegações e adotar as providências no sentido de apontar e corrigir os erros identificados, para proporcionar condições ao Fisco de buscar a verdade material para apuração da acusação.

É obrigação de todo contribuinte escriturar os seus livros fiscais de maneira que espelhem a realidade, sob pena de ensejar descontroles, não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Na hipótese de, no momento da comercialização, o operador não ter conhecimento do código do produto, a medida adequada seria uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Quanto à alegação de nulidade relativamente às infrações 8, 9 e 10, ao argumento de que somente poderiam ser concebidas em exercício aberto, não assiste razão ao sujeito passivo, posto que o procedimento se encontra devidamente regulamentado pela Portaria nº 445/98, em seu art. 10 (devidamente autorizada pela Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, inciso IV), dispondo:

Art. 10”. No caso de omissão de registro de entrada de mercadoria no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

...

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”).

II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente observar-se-á o seguinte:

a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);

b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea “a” do inciso anterior (grifos acrescidos).”.

Como se depreende da leitura do dispositivo reproduzido, a cobrança do ICMS incidente sobre as operações de entradas omitidas tem lugar sempre, seja em exercício fechado ou exercício aberto, conforme inciso I, “a” c/c o inciso II, “b” do artigo acima transcrito.

Relativamente às invocadas perdas e quebras, não restaram elas comprovadas, e o art. 143 do RPAF/1999 estatui que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o autuado do ônus de elidir a presunção relativa de legitimidade do ato administrativo.

Na hipótese aventada, o contribuinte deveria emitir notas fiscais de saída concernentes a esses fatos (perdas e quebras) e escriturá-las nos livros competentes, o que não demonstrou ter feito. Igualmente, seria sua obrigação estornar os créditos referentes às entradas das mercadorias supostamente perdidas, fato que não ocorreu.

Portanto, não basta alegar o fato, mas torna-se indispensável provar a sua ocorrência, não somente com a emissão da nota fiscal, mas com a contabilização da operação.

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

Rejeito, assim, a suscitada nulidade das infrações 8, 9 e 10.

Em suma, entendo que se encontram caracterizadas as Infrações 8, 9 e 10, não merecendo reparo a Decisão de piso, nesse sentido.

Concludentemente, CONHEÇO E DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para reformar a Decisão de piso, somente no que se refere às infrações 4 e 7, consideradas Improcedentes e mantendo a Decisão de Piso pela Procedência das imputações 3, 8, 9, 10. As infrações 1, 5, 6, 11 e 12 foram reconhecidas pelo sujeito passivo antes da impugnação, devendo ser homologados os pagamentos efetivamente já efetuados.

VOTO VENCEDOR (Infrações 4 e 7)

Respeitosamente, peço licença para divergir do i. relator.

No tocante à infração 4, cuja acusação é de recolhimento a menor, em razão de erro na determinação da base de cálculo nas saídas por transferências interestaduais, com preços inferiores aos da última entrada, a tese de que as quantias computadas na fiscalização são menores do que as permitidas pela legislação, como já se disse no Acórdão recorrido, não merece guarida, pois, caso se adicionasse qualquer parcela aos totais considerados pelo autuante como os das entradas mais recentes, o montante lançado seria ainda maior, agravando a situação do sujeito passivo.

A Súmula nº 166 do STJ é anterior à edição da Lei Complementar nº 87/1996, que, no art. 13, § 4º, I e II cuidou de especificar, em minúcias, as rubricas que devem compor a base de cálculo em tais situações, motivo pelo qual não se pode tê-las como não submetidas à incidência do ICMS, de acordo com a jurisprudência predominante deste Conselho Administrativo.

Com referência à infração 7 (falta de estorno do crédito relativo às aquisições de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo; demonstrativos de fls. 106 a 109 e 116/117), deve-se observar que os compostos lácteos não estão sujeitos a tal redução (de base de cálculo), razão porque o crédito das respectivas entradas deve ser integralmente mantido.

Entretanto, no que diz respeito às outras mercadorias constantes dos levantamentos, especialmente daquele de fls. 106 a 109, a infração procede, pois nas suas saídas há redução de base de cálculo.

O item 7 do Auto de Infração, portanto, deve ser julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, nos moldes abaixo pormenorizados.

OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. DEVIDO
JAN/2012		2,64
FEV/2012		2,28
MAR/2012		48,33
ABR/2012		20,55
MAI/2012		16,08
JUN/2012		26,74

JUL/2012		77,57
AGO/2012		10,66
SET/2012		30,99
OUT/2012		16,54
NOV/2012		13,58
DEZ/2012		20,40
TOTAL		286,36

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tão somente para que o valor da infração 7 seja alterado para R\$286,36.

Assim, o montante do débito do Auto de Infração fica o seguinte:

INF.	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO- JJF	VLR. JULGADO- CJF	MULTA	RESULTADO
01	68.477,78	68.477,78	68.477,78	60%	RECONHECIDA
02	20.480,94	0,00	0,00	60%	IMPROCEDENTE
03	5.103,41	5.103,41	5.103,41	60%	PROCEDENTE
04	30.048,80	30.048,80	30.048,80	60%	PROCEDENTE
05	33.247,81	33.247,81	33.247,81	60%	RECONHECIDA
06	67.607,14	67.607,14	67.607,14	60%	PROCEDENTE
07	2.832,79	2.832,79	286,36	60%	PROCEDENTE EM PARTE
08	104.739,09	104.739,09	104.739,09	100%	PROCEDENTE
09	112.455,53	112.455,53	112.455,53	100%	PROCEDENTE
10	27.687,78	27.687,78	27.687,78	60%	PROCEDENTE
11	533.476,42	533.476,42	533.476,42	60%	RECONHECIDA
12	54.779,43	54.779,43	54.779,43	-----	RECONHECIDA
Total	1.060.936,92	1.040.455,98	1.037.909,55		

VOTO EM SEPARADO (Infrações 7)

Em que pese o refinado voto do i. Relator, divirjo do posicionamento adotado no pertinente à infração 07, pelos motivos que passo a expor:

A infração 07 trata de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2012. ICMS: R\$ 2.832,79. Multa: 60%.

De início, destaco que compartilho do mesmo entendimento esposado pelo Relator no pertinente à equiparação dos compostos lácteos ao leite em pó, sendo devida a redução da sua base de cálculo.

Todavia, não se está discutindo, no caso em apreço, o direito à redução da base de cálculo dos compostos lácteos. O que está em questão é o estorno do crédito referente a parte proporcional da redução aplicada pelo autuante.

Pela própria descrição da infração, restou claro que o autuante já reduziu a base de cálculo dos compostos lácteos. Tanto o fez que a infração versa sobre o estorno do crédito e não de recolhimento a menor.

Assim, entendo pela Procedência da infração 07, uma vez que o autuante aplicou a redução devida da base de cálculo dos compostos lácteos, sendo devido o estorno do crédito da parcela proporcional da redução nos meses autuados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à infração 4, com voto de qualidade do presidente e, não unânime quanto à infração 7, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 147771.0002/16-4, lavrado contra COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, devendo ser intimado o recorrente

para efetuar o pagamento do imposto no total de **R\$983.130,12**, acrescido das multas de 60% sobre R\$765.935,50 e 100% sobre R\$217.194,62, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d”, VII, “a” e “b”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$54.779,43**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 4) - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 4) – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Laís de Carvalho Silva e Edvaldo Almeida dos Santos.

VOTOS VENCEDOR (Infração 7) – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 7) - Conselheiros: Valnei Sousa Freire e Edvaldo Almeida dos Santos.

VOTO EM SEPARADO (infração 7): Laís da Silva Carvalho.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 4 e 7)

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO VENCEDOR
(Infrações 4 e 7)

LAÍS DE CARVALHO SILVA – VOTO EM SEPARADO
(Infrações 7)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. PGE/PROFIS