

**A. I. Nº** - 147771.0003/16-0  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)  
**AUTUANTE** - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 06.07.2017

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0078-01/17**

**EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOR. a) ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. SAÍDAS DE MERCADORIAS ESCRITURADAS. b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. Infrações reconhecidas. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA COM ISENÇÃO. b) MERCADORIA COM ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infrações reconhecidas. c) DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO. O Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01.12.2012, dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar 24, de 07.01.75. Para mercadoria oriunda do Estado de Pernambuco, aludida vedação somente poderia ser exigida a partir de 01.10.14, em face ao Decreto nº 15.490/14, período não incluído na exigência. Infração subsistente em parte. d) ESTORNO DE CRÉDITO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Os produtos chamados "*leites modificados*" não estão beneficiados por redução de base de cálculo e, portanto, não poderiam ser objeto do estorno pretendido pela Fiscalização. Infração não caracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O autuado não logra provar o acerto das suas alegações. A legislação do Estado da Bahia (art. 225 do RICMS 12) estabelece que o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam a perfeita identificação das mercadorias do estabelecimento, na data do balanço (Convênio S/Nº, de 15/12/70). A adoção da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) supre a elaboração dos livros Registro de Inventário e Registro de Entradas, desde que informadas na escrituração as especificações de identificação das mercadorias. Bens**

que constituam o negocio comercial devem estar perfeitamente identificadas. As mercadorias com código distintos ou a criação de *código genérico* para solucionar problemas internos são, na realidade, uma anomalia, que repercute no controle desses estoques e repercute negativamente na apuração e recolhimento do ICMS. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infrações caracterizadas. **4.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. MERCADORIA ENQUADRADA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR. Infração reconhecida. **5.** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS INTERESTADUAL. COMERCIALIZAÇÃO. MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DA SUSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA. Infração reconhecida. Rejeitados pedidos de nulidade. Indeferida a diligência Fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/2016, exige crédito tributário de ICMS e multa percentual no valor histórico de R\$1.007.110,17 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por Notas Fiscais. Conforme Demonstrativo (fls. 15 a 25), amostra Notas Fiscais (fls. 26 a 35) e CD-R (fls. 149) anexos do PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor R\$147.938,53. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Erro na determinação da Base de Cálculo nas Saídas de Mercadorias tributadas nas saídas por Notas Fiscais. Conforme Demonstrativo (fls. 36 a 38), amostra Notas Fiscais (fls. 39 a 43) e CD-R (fl.149), anexos ao PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor R\$3.201,54. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Conforme Demonstrativos (fls. 44 a 46), amostra Notas Fiscais (fls. 47 a 51) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro a março, maio, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2013. Valor R\$11.367,76. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária. Conforme Demonstrativos (fls. 52 a 57) amostra Notas Fiscais (fls. 58 a 62) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor R\$51.633,05. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 - O Contribuinte utilizou indevidamente créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS NÃO AUTORIZADO por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75. Conforme Demonstrativos (fls. 63 a 75), amostra Notas Fiscais (fls. 76 a 81) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor R\$73.175,04. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 - Deixou 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. Conforme Demonstrativos (fls. 82 a 84 e 90 a 91), amostra Notas Fiscais (fls. 85 a 89) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor R\$2.545,45. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 7 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Conforme Demonstrativo (fls. 93 a 95) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, no mês de dezembro de 2013. Valor R\$124.766,65. Multa de 100%.

INFRAÇÃO 8 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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. Conforme Demonstrativo (fls. 100 a 101) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, no mês de dezembro de 2013. Valor R\$82.364,00. Multa de 100%.

INFRAÇÃO 9 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Conforme Demonstrativo (fls. 102 a 103) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, no mês de dezembro de 2013. Valor R\$24.648,58. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 10 - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme Demonstrativo (fls. 104 a 116), amostra de Notas Fiscais (fls. 117 a 126) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor R\$316.962,08. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 11 - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme Demonstrativo (fls. 127 a 138), Amostra de Notas Fiscais (fls. 139 a 145) e CD-R (fls. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2013. Valor R\$168.507,49.

Na peça defensiva apresentada (fls. 157/180), o autuado, inicialmente, relata a tempestividade da impugnação, descreve as imputações; Pede a extinção dos créditos tributários relacionados às infrações 1, 2, 3, 4, 10 e 11, mediante pagamento, cujo comprovante será apresentado oportunamente. Diz que as demais infrações, itens 5, 6, 7, 8 e 9 devem ser julgadas insubsistentes, visando o cancelamento do crédito tributário exigido indevidamente.

Com relação à infração 5, alega que a exigência tomou por base o Decreto nº 14.213/2012. Salienta que deve ser reconhecido o direito integral do crédito; que a inconstitucionalidade de benefício fiscal, em face do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da CF e a LC 24/75, deve ser discutida diretamente entre os entes federados envolvidos e em foro apropriado, via ação direta de inconstitucionalidade, não sendo o caso de impingir sanções ao contribuinte destinatário por esse impasse institucional. Transcreve decisão do STJ (RMS 38.041/MG).

Observa o regime jurídico do Decreto nº 14.213/2012, aduzindo que a Fiscalização deixou de considerar que cerca de 65% da infração corresponde a aquisição de mercadorias oriundas de estabelecimentos situados no Estado de Pernambuco, que somente ingressou no aludido regime

no ano de 2014, com a edição do Decreto nº 15.490/14.

Assinala que não é possível sustentar a aplicação retroativa do Decreto nº 15.490/14, por vedação no ordenamento jurídico pátrio. Aduz que no momento da aquisição das mercadorias oriundas do Estado de Pernambuco (2013), a legislação tributária da Bahia não relacionava estas operações no Decreto nº 14.213/12, de modo que, na condição de adquirente, não tinha como identificar o benefício e a limitação ao creditamento.

Aborda que as operações foram praticadas em estrita observância à legislação vigente em 2013, época da ocorrência dos fatos geradores, e não podem ser atingidas pela legislação de 2014 que modifica o regime jurídico a que se sujeitam.

Assevera que alterar a legislação e pretender aplicar o novo regime jurídico a fatos geradores pretéritos é uma incoerência da própria Administração, o que, por si só, já enseja a nulidade do lançamento, posto que afronta princípios constitucionais que norteiam as relações jurídicas entre Administração e Administrado, tal como a segurança jurídica, irretroatividade e a razoabilidade.

Pede que seja reconhecida a impossibilidade da Administração Tributária Estadual proceder à exigência do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração em discussão.

Requer, na remotíssima hipótese de se entender pelo caráter meramente interpretativo do Decreto nº 15.490/14, o afastamento obrigatório da multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN. Conclui que a infração não merece prosperar.

Na infração 6, ausência de estorno de crédito fiscal nas entradas, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, alega que os itens se referem à mercadoria “FORM INF APTAMIL/ FORM INF NAN”, no qual a fiscalização não adotou o tratamento mais adequado ao referido produto, conforme estabelecido na legislação estadual.

Sustenta que esta operação se trata de leite em pó, cujo tratamento diferenciado é estabelecido pelo art. 87 do RICMS/97 (reproduz), no qual o legislador incluiu dentre as hipóteses de redução da base de cálculo, no seu inciso XXI, as “operações internas com leite em pó”. A redução é de 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). Transcreve art. 268 do RICMS/12.

Argumenta, tendo em vista que as operações realizadas para consumidor final encerram a fase de tributação, ao imputar a alíquota de 7% sobre a respectiva base de cálculo, a carga tributária de ICMS incidente na operação está de acordo com o art. 87, XXI, do RICMS/97, bem como pelo art. 268, XXV do RICMS vigente. Entretanto, conforme se depreende do demonstrativo elaborado pela própria fiscalização, afirma que não foi respeitada a redução de base de cálculo prevista para o item “leite em pó”, devendo o item em referência ser expurgado da presente autuação, uma vez que foi aplicada corretamente a tributação de ICMS com 7%.

Em relação às infrações 7, 8 e 9, levantamento de estoque por espécie de mercadorias, diz que a autuação teve procedimento, regulamentado pela Portaria nº 445/1998, que orienta os procedimentos, nesse modelo de auditoria.

Assinala, contudo, que o levantamento fiscal executado não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício social fiscal, contendo vícios tanto no seu aspecto legal material, bem como formal.

Aduz que do ponto de vista formal, em relação às infrações 8 e 9, o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado que está sendo discutido, de modo que não se encontra qualquer respaldo legal na Portaria nº 445/98, sendo, portanto, nula a autuação.

Registra que em relação aos vícios de natureza material, o Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”.

Explica que a partir da aplicação da fórmula  $EI + Entradas - Saídas = Estoque Final$ , o fiscal efetuou supostas omissões de entradas/saídas, pois, sob a ótica do fiscal, as quantidades em

Estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período, se demonstram superiores/inferiores às saídas e ao Estoque Final.

Acrescenta que utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição “*Produtos Genéricos*”, que são empregados nas hipóteses em que, no momento das saídas ou entradas, os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque. Desta forma, pontua que o levantamento do fiscal, mais uma vez, não retrata a realidade do quantitativo/movimentação do estoque, pois não levou em consideração a saída de mercadorias sob tal código.

Reitera, ainda que tenham códigos distintos no seu sistema, se trata da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, e não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no “*código genérico*”.

Lembra que, caso, na entrada da mercadoria seja utilizado o “*código genérico*” e na saída seja utilizado o “*código ordinário*” (específico do produto), ou vice-versa, também será apontada a diferença de estoque ou até mesmo falta de registro de entradas ou de saídas, o que não se verifica de fato. Trata-se de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no sistema.

Aponta que na medida em que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, os cálculos e demonstrativos apresentados, evidentemente, restaram viciados, já que a fiscalização presume entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registo, as quais, a bem da verdade, podem ter sido operadas sob os aludidos “*códigos genéricos*”, e já com o destaque do tributo devido. Sustenta que é imprescindível considerar a movimentação de estoque registrada nos aludidos “*códigos genéricos*”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

Na infração 8, alega que a aplicação da multa de 100% é equivocada, uma vez que a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada e de saída num mesmo exercício (2013), cuja omissão de saídas superou a entrada, de modo que, a multa prevista pela legislação no caso do procedimento adotado pela fiscalização é no percentual de 70%, conforme previsto no artigo 13, I, da Portaria nº 445/98 - transcreve.

Por fim, pontua que caso a presente infração subsista, deve ser aplicada a multa no percentual de 70% sobre o valor do imposto e não de 100%.

No que tange as infrações 7 e 9, ressalta que houve a falta de recolhimento do imposto na condição de responsável tributário.

Depreende-se que na análise destas infrações, além da infração 8, que todas versam sobre supostas omissões de entrada e de saída em exercício fechado (2013), de modo que o procedimento correto deveria ser o previsto no artigo 13, I, da Portaria nº 445/98.

Todavia, ao revés de a exigência limitar-se à referida infração 9, também autuou, equivocadamente, as infrações 8 e 10. Explica que a fiscalização desconsiderou o previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/98 (reproduz o texto).

Verifica que o procedimento adotado, no presente caso (infrações 7 e 9), só poderia ter sido realizado em se tratando de exercício aberto, e não nos casos de exercício fechado, como no presente. Demonstrado o equívoco cometido, no momento da autuação, já que a única infração possível seria a do item 8.

Transcreve, nesse sentido trecho do voto no Auto de Infração nº 274068.0014/13-0 (Relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento) e o Acórdão nº 0305-02/11.

Dessa forma, sustenta, restou comprovada a improcedência das infrações 7 e 8, motivo pelo qual devem ser julgadas nulas, tendo em vista que foram lavradas sem qualquer embasamento legal previsto na Portaria nº 445/98, contrariando, especialmente, o previsto nos seus artigos 13, inciso I e 15, haja vista que o fiscal não poderia ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente

ao regime aberto, em se tratando o caso de regime fechado.

Pede diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do RPAF, feita por Auditor Fiscal estranho ao feito, de modo que sejam reprocessados os demonstrativos, expurgando do Auto de Infração supostas mercadorias tidas como “omissas”, conforme os argumentos veiculados.

Requer provimento da presente impugnação para julgar improcedente o lançamento de ofício; a produção dos meios de prova em direito admitidos, especialmente, a diligência por fiscal estranho ao feito.

Na informação fiscal prestada (fls. 219/239), o Auditor; destaca as infrações, as razões de defesa e a decisão do autuado em efetuar o pagamento das infrações 1, 2, 3, 4, 10 e 11, cujos comprovantes apresentará oportunamente. Reitera as razões defensivas sobre demais infrações.

Contesta tais impugnações, aduzindo que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente; que a descrição das infrações imputadas à autuada é clara e precisa, a tipificação legal das irregularidades apuradas está correta e o Auto de Infração está acompanhado dos demonstrativos que evidenciam todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado.

Pontua que os elementos constitutivos do débito tributário foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos Referentes à EFD (Escrituração Fiscal Digital) e Notas Fiscais Eletrônicas, cujos arquivos foram anexados ao Auto de Infração, através CD-R fl. 149 do PAF.

Quanto à infração 5, argui que as alegações da autuada com relação a inclusão dos créditos decorrentes das aquisições oriundas do Estado de Pernambuco têm procedência, uma vez que o estado pernambucano só foi incluído nas regras estabelecidas pelo Decreto nº 14.213/2012. através do Decreto nº 15.490/14. Acata as alegações da autuada, efetua a exclusão dos valores referentes as aquisições de Pernambuco conforme demonstrativo de fls. 242/250, reduzindo a exigência para R\$25.618,57.

No que respeita a alegação do autuado pelo reconhecimento do direito à apropriação integral do crédito (art. 155, § 2º XII, g, da CF e a LC 24/75), sob o juízo que a discussão somente poderia ser discutida diretamente entre os entes Federados envolvidos e em foro apropriado, via ação direta de inconstitucionalidade, afirma que as mesmas não podem prosperar, uma vez que a ação fiscal está respaldada na legislação estadual, na aplicação do Decreto nº 14.213/12, e que o mesmo estabelece a vedação ao direito de utilização dos créditos constantes dos documentos fiscais das mercadorias oriundas das Unidades da Federação constantes do citado Decreto; tal crédito somente será admitido, na proporção do percentual efetivamente cobrado no Estado de origem.

Cita diversos Acórdãos com tal decisão. Aduz que as limitações constitucionais do direito ao crédito diz respeito às mercadorias isentas e à não incidência, que objetivam garantir efetividade do princípio da não comutatividade, impedindo que o contribuinte utilize um crédito inexistente, tendo em vista que a operação anterior não gerou pagamento do ICMS.

Salienta a incompetência fiscal para apreciar a inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato Normativo do Secretario da Fazenda ou do Governador do Estado da Bahia.

Confirma a alteração do valor da Infração 5 de R\$73.175,04 para R\$25.618,57.

Com relação à infração 6, não obstante a afirmação defensiva que tributou o produto "Form Inf Aptamil/Form Inf Nan" com redução de base de cálculo, conforme a legislação estadual, aplicando a alíquota de 7%, explica que a exigência no item é a falta do estorno de crédito do ICMS, que a autuada deveria ter efetuado em função das operações de saídas com redução de base de cálculo, sem que haja autorização para a manutenção do crédito. Infração fundamentada na legislação estadual (artigos 28 e 29 § 8º da Lei nº 7014/96; artigo 100, inciso II do RICMS/97 e artigo 312 § 1º do RICMS/12). Mantém a Infração 6, no valor de ICMS de R\$2.545,45.

No que refere às infrações 7, 8 e 9, diz que o levantamento quantitativo de estoques foi efetuado em conformidade com a legislação estadual, inclusive, a Portaria nº 445/98, considerando o estoque Inicial do Exercício (01/01/2013), as quantidades entradas, as quantidades saídas, durante

o exercício e o estoque final do exercício (31/12/2013), portanto, levantamento de estoque em exercício fechado e não aberto, como questionou o autuado.

Com relação aos “produto genérico”, aduz que o autuado apresenta várias considerações, contudo, não poderiam ser admitidas no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, uma vez que foi utilizado mais de um código para a mesma mercadoria e desobedecida a legislação, conforme artigo 205 RICMS/12.

Registra ainda que devido ao volume de documentos (notas e cupons fiscais) movimentados pela empresa no exercício, a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos EFD, o que não foi cumprido pela autuada, apesar de intimada em operação de monitoramento para a preparação da presente Auditoria, conforme cópias de documentos anexadas - Termo de Intimação para correção de Arquivos EFD (fls.240 a 241 do PAF), o que não foi atendido até a presente data, infringindo assim a legislação tributária (art. 247, §4º, RICMS/BA).

Assevera que as alegações da autuada com referências aos denominados produtos genéricos não podem ser acolhidas, visto que é obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por consequência os arquivos EFD de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar desconroles, não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

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

Ressalta que as alegações da autuada de que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades e que apesar dos códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS, o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não fazem sentido, pois se trata de produtos diferentes, com preços diferentes, que se, no momento da comercialização, o operador não tiver conhecimento do código do produto, tal incorreção, certamente, terá reflexos nos valores das operações; por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Assevera que para as mercadorias cadastradas como “produto genérico”, deveria o autuado ter apresentado provas das alegações e relacionando os documentos fiscais de cada item que não foram considerados no Levantamento Fiscal.

Observa que os Estados elaboraram as normas, cujo cumprimento é obrigatório pelos contribuintes, que podem desenvolver sistemas automatizados, objetivando fiscalizações e Auditorias em grandes empresas, com uma gama de informações gigantesca e com milhares de documentos fiscais emitidos e milhares de produtos envolvidos, nas operações das empresas.

Diz que é necessário um Sistema que processe informações de forma automatizada, a fim de possibilitar a execução de Auditoria de Estoques, em uma empresa do porte, como a autuada, de tradição, com rede de centenas de estabelecimentos, que atua no segmento varejista de Supermercado, operando com milhares de itens de mercadorias. Diz que eventuais falhas internas dos contribuintes não podem comprometer todo um sistema.

Destaca diversas decisões do CONSEF, nesse sentido.

Explica que no presente levantamento de estoques foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item do relatório fiscal, cujos demonstrativos foram acostados aos autos e entregues ao autuado em mídia CD-R (fls. 146/ 148).

Diz que as alegações da autuada, nas suas razões de defesa, vêm apenas demonstrar que problemas operacionais do contribuinte não foram devidamente analisados e evitados pela empresa para o devido cumprimento da legislação estadual.

Conclui que o Levantamento Quantitativo de Estoques, que serviu de base para a infração 7, está legalmente respaldado no RICMS/BA, mantendo integralmente a exigência na aludida infração,

R\$124.766,65.

Insiste que não houve aplicação equivocada da multa de 100%, na infração 8, pois, aplicada de acordo com a Lei nº 7104/96, alterada pela Lei nº 11.899/10, efeitos a partir de 31/03/2010, estabelecendo a multa com o percentual de 100%. Mantém a exigência.

No que refere às infrações 7 e 9, diz que o autuado se equivoca na citação dos números das infrações referentes ao levantamento quantitativo de estoques (7, 8 e 9); entende que no item 37 (da defesa), o autuado quer se referir à infração 7 e no item 40 quer se referir às infrações 8 e 9. Deduz que houve também equivoco do autuado, ao afirmar que a omissão de saída superou o valor da omissão de entrada.

Reitera as Infrações referentes ao levantamento de estoque, aduzindo que na infração 7 foi reclamado o imposto relativo à omissão de entradas de mercadorias por ser o valor superior ao valor apurado de omissão de saídas (§1º do artigo 60 do RICMS/Ba e do artigo 13 da Portaria nº 445/98). Diz ainda que o ICMS exigido nas infrações 8 e 9, se refere a omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, em que a omissão de entrada ensejou a cobrança do ICMS devido pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário (art. 10, I da Portaria nº 445/98), no caso da infração 8 aquele devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art. 10, I, b da Portaria nº 445/98), no caso do item 9. Cita e transcreve a jurisprudência do CONSEF.

Mantém integralmente os valores reclamados, R\$82.364,00 e R\$24.648,58, respectivamente.

Contesta a necessidade da realização de diligencia fiscal, considerando que os autos estão devidamente instruídos.

Conclui pela Procedência Parcial do Auto de Infração, pela redução da infração 5 do valor de R\$73.175,04 para o valor de R\$25.618,57, mantendo os demais termos do Auto de Infração, alterado o valor de R\$1.007.110,17 para o valor de R\$981.491,60; não constam quaisquer motivos que pudessem conduzir à anulação do feito, elencados nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/Ba, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Transcreve outros Autos de Infrações com o mesmo tema, julgados procedentes na jurisprudência do CONSEF.

Em nova manifestação (fls. 254/265), o autuado volta a questionar a competência do Estado da Bahia para afastar a legislação vigente e eficaz de outro Estado da Federação, razão pela qual deve ser mantido integralmente o crédito glosado, na infração 05.

Na infração 06, diz que a fiscalização lhe imputou a ausência de estorno de crédito fiscal relativo à entrada de mercadorias, sujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo. Destaca, nesse sentido, o art. 268 do RICMS/BA, que lhe garante o direito de crédito até o limite da carga tributária.

Diz que o demonstrativo elaborado pela fiscalização não observa, sequer, o limite estabelecido pela legislação e chega, em alguns casos, a pretender uma glosa superior ao crédito que foi efetivamente tomado. Elabora um quadro com alguns exemplos em que o valor cobrado supera o valor do crédito apropriado (fl. 259). Sustenta que a autuação não respeita o direito ao crédito da Impugnante “até o limite da carga tributária”, ao glosar valor superior ao do crédito apropriado.

Com relação às infrações 7, 8 e 9, salienta que a Portaria nº 445/98 foi editada com o intuito de orientar os procedimentos de fiscalização do quantitativo de estoques, em estabelecimentos comerciais e industriais. Contudo, pontua que o presente levantamento fiscal não retrata a realidade da sua movimentação mercantil, dentro do exercício social fiscal, contendo vícios tanto no seu aspecto legal material, bem como formal.

Sob o ponto de vista formal, em relação às infrações 8 e 9, ressalta que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado. A autuação deve ser nula. Do ponto de vista material, aduz que o Fiscal desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”.



Explica que utiliza, em seu controle de estoque, alguns códigos de produtos com descrição “*produtos genéricos*”, empregados nas hipóteses em que, no momento das saídas ou entradas, os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque.

Desta forma, pontua que o levantamento do fiscal, mais uma vez, não retrata a realidade do quantitativo/movimentação do estoque, pois não levou em consideração a saída de mercadorias sob código “*produtos genéricos*”.

Justifica o autuado a utilização de “*código genérico*” em seus negócios, aduzindo que o modelo adotado não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS; nem mesmo o eventual registro inadequado, na entrada ou na saída dos itens, seja no “*código ordinário*” ou no “*código genérico*”.

Deduz, na medida que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, os cálculos e demonstrativos apresentados, evidentemente, restaram eivados de vício, já que a fiscalização presume entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registro, as quais, a bem da verdade, podem ter sido operadas sob os aludidos “*códigos genéricos*”, com o destaque do tributo devido. Pede a reconsideração dos aludidos códigos para a correta quantificação de eventual diferença.

Reitera a questão da aplicação equivocada da multa de 100% na infração 8, quando o correto poderia ser 70% (artigo 13, I, da Portaria nº 445/98); alega ainda que a fiscalização não considerou o artigo 15 da Portaria nº 445/998, que trata do quantitativo em exercício aberto. No caso em tela (infrações 7 e 9), o levantamento somente poderia ser realizado caso se tratasse de exercício aberto, e não em exercício fechado, como no presente caso.

Assim também o pedido para realização de diligência fiscal por Auditor estranho ao feito (artigos 123, § 3º e 145 do RPAF) para que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, a fim de expurgar do Auto de Infração supostas mercadorias tidas por “*omissas*”.

Contesta o argumento fiscal de que o Auto de Infração teria sido lavrado de forma clara e precisa, nos termos da legislação. Uma vez que, se assim fosse, diversas irregularidades não teriam sido sanadas pelo próprio fiscal após a impugnação. Assim, em respeito à segurança jurídica, o pedido de diligência fiscal deverá ser provido pela Junta de Julgamento.

O Auditor volta a se manifestar (fl. 268/269). Informa que as alegações do autuado que continham elementos comprobatórios foram acatadas. Reitera a regularidade da autuação e a entrega de cópias de todos os demonstrativos que suportam as infrações.

Salienta que seria dispensada a ciência das alterações procedidas pela Informação fiscal (fls. 219 a 239), conforme o art. 7º, § 8º do RPAF Decreto nº 7.629/99; por tais motivos, não devem ser admitidas as razões apresentadas pela autuada na sua manifestação de fls. 258 a 264.

Diz que a planilha de fl. 259 não guarda nenhuma relação com os elementos contidos no Auto de Infração, demonstrativo de fls. 82 / 84, que fundamenta a infração 6, onde não se observam os produtos constantes da planilha apresentada pela autuada.

Aduz que o autuado não traz qualquer fato novo, que não tenha sido devidamente contestado na Informação Fiscal (fls. 219 a 239), ratificando a autuação. Transcreve decisões do CONSEF.

Constam nos autos documentos extraídos do SIGAT comprovando o pagamento das infrações 1, 2, 3, 4, 10 e 11 (fls. 272/293).

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para lançar crédito tributário originado das infrações descritas e relatadas na inicial. O sujeito passivo não apresentou impugnação, reconhecendo o cometimento dos itens 1, 2, 3, 4, 10 e 11, procedeu aos respectivos recolhimentos, conforme comprovantes acostados aos autos, fls. 272 a 293. Tais infrações estão devidamente caracterizadas

e excluídas da lide. Os demais itens, infrações 5, 6, 7, 8 e 9, devidamente impugnados, serão apreciados, nas linhas procedentes.

Preliminarmente, ficam rejeitadas as nulidades argüidas, direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que os fatos observados pela Fiscalização foram descritos de forma clara e a capitulação legal está condizente com o direito aplicável. Devidamente motivada a autuação, eis que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública, bem como o seu objeto que é a constituição do crédito tributário, não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual.

Foi obedecido, na presente autuação, o devido processo legal com o exercício da ampla defesa e do contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa e pode livremente contraditar com os elementos e provas de que dispunha; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e os levantamentos foram realizados com base nos arquivos eletrônicos, em consonância com os dados constantes das Notas Fiscais Eletrônicas, da Escrituração Fiscal Digital do autuado - EFD, conforme afirmou o Auditor Fiscal, não existindo contrariedade, nesse ponto, ou prova diversa. Observo que o processo está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem a Administração Pública, em particular, aqueles inerentes ao processo administrativo fiscal - PAF.

Solicita o autuado que seja designada diligência fiscal por Auditor estranho ao feito (artigos 123, § 3º e 145 do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99) para que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, verificando as saídas com a utilização dos chamados “*códigos genéricos*”. a fim de expurgar do Auto de Infração supostas mercadorias tidas por “*omissas*”.

Com relação aos códigos aplicados aos chamados “*produtos genéricos*”, constato pelas provas e declarações constantes dos autos que foi uma solução gerencial engendrada pelo contribuinte autuado, mas que deveria permitir ao estabelecimento autuado a perfeita indicação dos itens ali incluídos, facilitar o controle dos estoques, possibilitando uma correta leitura, no momento de fechamento desses estoques.

Considerando a Auditoria de quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, não se pode argumentar que houve desprezo da movimentação de produtos operados sob “*códigos genéricos*” ou que o levantamento fiscal esteja “*eivados de vícios*”.

Em se tratando de ferramenta utilizada para viabilizar os negócios do contribuinte, o gerenciamento de seus próprios estoques, em havendo quaisquer interferências na prática escolhida pela Auditoria Fiscal, caberia ao próprio autuado trazer aos autos os elementos de prova com resposta à lacuna fiscal e em favor das suas alegações, uma vez que o contribuinte é que detinha o domínio desses elementos.

Indefiro a solicitação de diligência, nos termos do art. 147, I, RPAF BA, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação de juízo sobre a matéria, e ainda porque a diligência não se presta a trazer provas ausentes nos autos, cuja incumbência compete ao responsável pela ação fiscal de um lado e ao autuado de outro lado.

Resta, pois, indeferido o pedido de diligência fiscal para os fins propostos pelo contribuinte.

Superadas as questões formais, adentro no exame de mérito das infrações remanescentes.

A infração 5 acusa o autuado da utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS, sem autorização de Convênio ou Protocolo, a teor da Lei Complementar nº 24/75.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito que instruiu exigência e o acostou aos autos (fls. 63 a 75), das notas fiscais das operações, por amostragem (fls. 76 a 81), além do CD-R com a totalidade dos respectivos demonstrativos (fls. 149). Total da exigência R\$73.175,04.

Alega o autuado que a glosa de crédito agride comando constitucional (art. 155, § 2º, XII, g.), de Leis Gerais (art. 19, da LC 87/96 e da LC 24/75); que possível inconstitucionalidade do benefício fiscal deve ser discutida diretamente entre os entes federados envolvidos e em foro apropriado,

via ADIN; que não se poderia impingir sanções ao contribuinte destinatário, através do Decreto nº 14.213/2012. Questiona que a Fiscalização sequer desconsiderou as operações de aquisição de mercadorias oriundas de estabelecimentos situados no Estado de Pernambuco, que somente ingressou no aludido regime no ano de 2014, com a edição do Decreto nº 15.490, de 2014.

O Auditor Fiscal informa, em contrário, que a norma estadual prioriza o princípio constitucional da não comutatividade do ICMS, ao admitir o crédito equivalente a carga tributária efetivamente suportada pelo contribuinte; observa os princípios da legalidade e do federalismo, em face da necessidade de convênio ou protocolo entre os Estados Federados em matéria de benefício fiscal.

No caso em exame, a fiscalização do Estado da Bahia baseou-se no Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01.12.2012, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07.01.75.

Disposições no mencionado Decreto nº 14.213/12 alerta que o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas nele discriminadas, somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme consta no seu Anexo Único; o disposto se aplica, inclusive, ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e antecipação parcial.

À margem das alegações de inconstitucionalidades ou ilegalidade do decreto baiano, até por conta da incompetência do órgão julgador administrativo para a sua declaração (art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99), entendo incabíveis as alegações defensivas de inconstitucionalidades ou ilegalidade do decreto baiano, considerando que a LC nº 24/75, parcialmente recepcionada pelo art. 155, XII, g, da CF 88, dispôs que as isenções só podem ser concedidas e revogadas por convênios firmados por todos os Estados - membros e pelo Distrito Federal. O parágrafo único (item IV) do seu artigo 1º determina também a aplicação do *caput* na hipótese de "*quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros- fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dois quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus*".

O art. 8º dessa LC nº 24/75, por sua vez, prescreve:

*"Art. 8º. A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*

*I - A nulidade do ato e a ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;*

*II - A exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.*

Portanto, com base em prescrição contida em Lei Complementar, o fisco baiano pode exigir o estorno do crédito e pagamento do ICMS em relação às mercadorias procedentes de Estados-membros que concedem irregularmente incentivos fiscais.

Contudo, o direito assiste ao autuado com relação às operações de aquisição de mercadorias oriundas do Estado de Pernambuco, no exercício de 2013, considerando que somente foram incluídas no Decreto nº 14.213/2012, através do Decreto nº 15.490/14, cuja produção dos seus efeitos ocorreu a partir de 1º de outubro de 2014.

Dessa forma, após a exclusão dos valores referentes as aquisições advindas do Estado de Pernambuco, conforme demonstrativo de fls. 242/250, a reduzindo a exigência para R\$25.618,57.

A infração 6 descreve que o autuado deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, no valor de R\$2.545,45.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito que instruiu a exigência e o acostou aos autos (fls. 82 a 84 e 90 a 91), das notas fiscais das operações, por amostragem (fls. 85 a 89), além do CD-R com a totalidade dos respectivos demonstrativos (fls. 149).

O autuado alega que a fiscalização não respeitou o tratamento tributário diferenciado, dado ao produto "FORM INF APTAMIL/ FORM INF NAN", que se trata de *"leite em pó"*, estabelecido na legislação estadual (art. 87 XXI, do RICMS/97), com redução da base de cálculo de 58,825% e carga tributária de 7% (sete por cento).

Num segundo momento, argumenta que o demonstrativo fiscal não observou o limite de crédito proporcional à carga tributária, conforme o art. 268, §1º, RICMS 12, exemplificando com algumas operações (fl. 259).

Explica o Auditor em sua Informação Fiscal que o autuado não procedeu ao estorno do ICMS devido, em função das operações de saída com redução de base de cálculo, nos termos dos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96; art. 100, RICMS 97 e art. 312, §1º, RICMS 12. Diz ainda que a planilha, anexada pelo autuado em sua defesa (fl. 259) não guarda nenhuma relação com os produtos discriminados no demonstrativo de fls. 82/84.

Verifico que a legislação do Estado da Bahia destacou com a redução da base de cálculo as operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, industrializados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%. Leite em pó esteve agasalhado, até o dia 31 de março de 2012, no art.87, XXI, do RICMS 97 (dado pelo Decreto nº 6.284/97). A partir de 01.04.2012, com a vigência do atual regulamento do ICMS desse Estado (Decreto nº 13.789/12), a aludida redução foi mantida no art. 268, inciso XXV. Os compostos lácteos foram incluídos no inciso XXV, art. 268 do RICMS-12, a partir de 01.08.2013. O aludido inciso foi revogado pelo Decreto nº 17.304/16, efeitos a partir de 01/02/17.

A regra geral de aplicação dos estornos de créditos fiscais, estabelecida pelo Estado da Bahia, encontra-se regulamentada no art. 312, § 1º, do Decreto nº 13.780/12 e prevê que, quando a operação ou prestação subsequentes ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequentes com a mercadoria ou com o produto dela resultante.

Aliás, o próprio dispositivo que oferece o benefício da redução da base da cálculo já estabelece (art. 268, § 1º) que a utilização do crédito fiscal destacado no documento fiscal, relativo à mercadoria com a redução na saída, será feito até o limite percentual da carga tributária.

A matéria, inclusive, está pacificada em precedentes nesse Conselho de Fazenda, a exemplo da decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão nº 0160-12/07), além da decisão similar em outro Auto de Infração, lavrado contra o mesmo contribuinte, ora autuado (Acórdão CJF 0185-11/10, restando firmado o entendimento que é devido o estorno de crédito proporcional nas saídas com redução da base de cálculo, por força da norma constitucional (art. 155, §2º, inc. II, letras "a" e "b" da CF/88).

Contudo, no presente caso, não há falar em estorno de créditos fiscais, em face das saídas subsequentes com redução da base de cálculo.

Os produtos discriminados no demonstrativo de débito, "FORM INF APTAMIL" e "FORM INF NAN", não são considerados *"leite em pó"* ou mesmo *"compostos lácteos"*, para os fins da redução da base de cálculo prevista na legislação estadual (art. 268, XXV, do RICMS/12).

Sabe-se que a redução da base de cálculo das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, industrializados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, não alcança os leites modificados, a exemplo de produtos retro mencionados.

A jurisprudência desse CONSEF encontra-se pacífica, no sentido de que o produto Leite em pó modificado, do qual fazem parte FORM INF APTAMIL e o FORM INF NAN, não está incluído entre aqueles beneficiados com a redução, considerando que se trata de produto diverso, que possui composição nutricional mais enriquecida, específica e destinados a pessoas com determinadas necessidades nutricionais. Os compostos lácteos que geraram, igualmente, alguma confusão foram incluídos, expressamente, na mesmo dispositivo de redução de base de cálculo do leite em

pó (art. 268, XXV, RICMS-12). Isso permite concluir que os produtos chamados "*leites modificados*" não estão beneficiados pela aludida redução e, portanto, não poderiam ser objeto do estorno pretendido pela Fiscalização.

Diante do todo exposto e em consonância com a jurisprudência dominante acerca desse tema, inclusive, do próprio CONSEF, a exigência de estorno, nessa situação, não é subsistente.

A fiscalização não poderia exigir estorno de crédito fiscal de ICMS, nas entradas das mercadorias relacionadas, conforme consta no demonstrativo de fls. 82/84, mas, examinar a tributação regular, nas saídas dos respectivos produtos. Infração 06 é improcedente.

Na infração 7, a Fiscalização apurou a falta de recolhimento do imposto, constatada a partir das diferenças de entrada e de saídas de mercadorias, prevalecendo aquela (maior expressão monetária), na presunção legal da de que ao deixar de contabilizar tais entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos de saídas anteriores, também não contabilizadas. Exercício fechado de 2013.

Na infração 8, a falta de recolhimento do ICMS é exigida na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e sem respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, mediante o mesmo levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no valor de R\$82.364,00.

E na infração 9, a exigência se dá, 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 terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado no mesmo levantamento quantitativo de estoque, no exercício fechado de 2013, no valor de R\$24.648,58.

A Fiscalização elaborou demonstrativos do levantamento quantitativo dos estoques, acostando-os aos autos (fls. 92/99), relativamente à infração 7; fls. 100/101, relativamente à infração 8 e fls. 102/103, para a infração 9. As cópias em meio eletrônico com os demonstrativos integrais foram entregues ao contribuinte autuado (fl. 146), além do CD-R acostado aos autos (fl. 187).

A argumentação defensiva é que a Portaria nº 445/98 foi editada com o intuito de orientar os procedimentos de fiscalização do quantitativo de estoques e o presente levantamento fiscal não retrata a realidade da sua movimentação mercantil; queixa-se que o procedimento adotado (infrações 8 e 9) pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado e que a Fiscalização desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em "*códigos genéricos*", desfigurando a realidade da movimentação dos seus estoques.

O sujeito passivo contestou o resultado da auditoria de estoque, considerando que a presunção de saída de mercadorias desacompanhadas de documentação podem ter sido operadas sob os aludidos "*códigos genéricos*" ou "*produtos genéricos*", conforme expressa, em alguns momentos, com o destaque do tributo devido.

De certo que, diante do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, além de ter o Fisco colocado à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, é dever do sujeito passivo objetivar sua impugnação com elementos de provas que tangenciem os números apontados pela fiscalização. Em se tratando das diferenças que implicam presunção legal de omissão de receitas tributáveis, em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme orientações contidas na Portaria nº 445/98, no princípio da legalidade (§ 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96) e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, as provas, ajustes e adequações manejados pelo autuado, no controle de seus estoques, devem ser devidamente motivados, objetivados, no sentido de esclarecer a fiel movimentação, entrada e saída das mercadorias, alvo da autuação.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nas notas fiscais eletrônicas, nos arquivos eletrônicos fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas no Convênio ICMS 143/2006 e Ajuste SINIEF 02/2009, que trata da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que devem, necessariamente, refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

Eventuais problemas com os arquivos eletrônicos, registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, reclassificação desses códigos, demais divergências, perdas, furtos de produtos, etc., são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para comercialização de mercadorias, competindo ao autuado monitorar seus estoques, além de registrar adequadamente mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque, adotando as providências já definidas na legislação do ICMS.

Inadmissível, nesse sentido, a posição do autuado de que mesmo diante da existência dos produtos com códigos genéricos, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do imposto, o eventual registro inadequado na entrada ou na saída, seja como *código ordinário*, seja como *código genérico*.

A auditoria de estoque, através de levantamento quantitativo de mercadorias, deve ser feita, em regra e prioritariamente, por espécie de mercadorias, até mesmo para fazer justiça fiscal e não consolidar preços médios, por vezes, muito divergentes e em desfavor até do próprio contribuinte. Mesmo o agrupamento por itens em "*levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias*" é medida excepcional, aplicável somente naquelas situações recomendadas na Portaria retro mencionada e não para corrigir procedimento equivocado deliberadamente adotado pelo contribuinte. Sabe-se que esse problema não é uma novidade, mesmo para a diretoria do estabelecimento autuado, que já discutiu uma solução com a Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado, sobre a ilegalidade da utilização de códigos genéricos, no controle dos seus estoques, sem a adoção de providências para a sua correção.

A legislação do Estado da Bahia (art. 225 do RICMS 12) estabelece que o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, entre outros, as mercadorias, existentes no estabelecimento na data do balanço (Convênio S/Nº, de 15/12/70). A adoção da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) nos termos do Ajuste SINIEF nº 2/2009 substitui a elaboração, registro e autenticação dos livros Registro de Inventário e Registro de Entradas (além dos demais), em relação ao mesmo período, devendo ser informadas na escrituração as especificações que facilitem a identificação das mercadorias.

As mercadorias que constituem o negócio comercial devem estar perfeitamente identificadas. As mercadorias com código distintos ou a criação de *código genérico* para solucionar problemas internos, constitui, na realidade, uma anomalia, um problema interno que repercute falha no controle desses estoques, e em contrário, a afirmação defensiva, repercute negativamente na apuração e recolhimento do ICMS.

Em se tratando, portanto, de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos as provas necessárias em favor de suas alegações, uma vez que é quem possui o domínio dos elementos de controle interno que criou.

O levantamento quantitativo de estoque em questão corresponde ao exercício de 2013; portanto, em exercício fechado, e não em exercício aberto, como insiste o autuado, considerando que o aludido exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, a fiscalização dispôs do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período fiscalizado.

Com relação ao pedido para a aplicação da multa de 70% ao invés de 100%, como laborou a fiscalização, melhor sorte também não socorre ao autuado, uma vez que a imposição da penalidade está de acordo com a Lei nº 7104/96 (redação dada pela Lei nº 11.899/10, efeitos a partir de 31/03/2010), que alterou o percentual para 100%.

Ante toda a exposição retro alinhada, restam devidamente caracterizadas a infração 7º (R\$124.766,65), infração 8º (R\$82.364,00) e infração 9º (R\$24.648,58).

O Auto de Infração é **PROCEDENTE EM PARTE**, de acordo com os valores e situações, no quadro abaixo, devendo ser homologados os valores recolhidos:

Infração 01 – Reconhecida – R\$147.938,53 Multa de 60%  
Infração 02 - Reconhecida - R\$3.201,54 Multa de 60%  
Infração 03 – Reconhecida - R\$11.367,76 Multa de 60%  
Infração 04 – Reconhecida - R\$51.633,05 Multa de 60%  
Infração 05 - Procedente em parte - R\$25.618,25 Multa de 60%  
Infração 06 - Improcedente - R\$0,00  
Infração 07 – Procedente - R\$124.766,65 Multa de 100%  
Infração 08 - Procedente - R\$82.364,00 Multa de 100%  
Infração 09 - Procedente - R\$24.648,58 Multa de 60%  
Infração 10 – Reconhecida – R\$316.962,08 Multa de 60%  
Infração 11 - Reconhecida - R\$168.507,49 (multa antecipação parcial)

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147771.0003/16-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$788.500,46**, acrescido das multas 60% sobre R\$581.369,81 e 100% sobre R\$207.130,65, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "d" e "f" e VII, "a" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$168.507,49**, prevista no inciso II, "d", do mesmo diploma citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR