

PROCESSO - A. I. Nº 147771.0003/16-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)
RECORRIDOS - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF Nº 0078-01/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0150-12/18

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 nº 24/75. Para mercadoria oriunda do Estado de Pernambuco, aludida vedação somente poderia ser exigida a partir de 01/10/14, em face do 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*”, ou fórmulas, 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 negócio comercial devem estar perfeitamente identificados. As mercadorias com códigos 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 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA.** Infração reconhecida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pleito de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2016, para exigir crédito tributário no valor de R\$1.007.110,07, pela constatação de 11 (onze) infrações.

O Recurso de Ofício abrange as Infrações 5, julgada Procedente em Parte, e 6, julgada Improcedente, enquanto o Recurso Voluntário alcança a citada Infração 5 e as Infrações 7 a 9, julgadas Procedentes, todas descritas abaixo:

Infração 05 - 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 de Notas Fiscais (fls. 76 a 81) e CD-R (fl. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, no valor de R\$73.175,04 e multa de 60%. Infração julgada Procedente em Parte no valor de R\$25.618,25.

Infração 06 - 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 de Notas Fiscais (fls. 85 a 89) e CD-R (fl. 149) anexos ao PAF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, no valor de R\$2.545,45 e multa de 60%. Infração julgada Improcedente.

Infração 07 - 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 (fl. 149) anexos ao PAF, no mês de dezembro de 2013, no valor de R\$124.766,65 e multa de 100%. Infração julgada Procedente.

Infração 08 - 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 e 101) e CD-R (fl. 149) anexos ao PAF, no mês de dezembro de 2013, no valor de R\$82.364,00 e multa de 100%. Infração julgada Procedente.

Infração 09 - 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, 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. Conforme Demonstrativo (fls. 102 e 103) e CD-R (fl. 149) anexos ao PAF, no mês de dezembro de 2013, no valor de R\$24.648,58 e multa de 60%. Infração julgada Procedente.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração por unanimidade e com base no voto condutor do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito:

“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 arguidas, 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 “eivado 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 subsequentes 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 de 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, no 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 códigos 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 7ª (R\$124.766,65), infração 8ª (R\$82.364,00) e infração 9ª (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)”*

A 1ª JF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 319 a 337), nos termos do Art. 169, I, “b”, 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, no qual alegou que a Infração 05 não pode prosperar, devendo ser reconhecido o seu direito à apropriação integral do crédito fiscal, já que a inconstitucionalidade de benefício fiscal deve ser discutida diretamente entre os Estados envolvidos e em foro apropriado via ação direta de inconstitucionalidade, acostando ementas de acórdãos do STJ.

No tocante às Infrações 7, 8 e 9, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, afirmou que a diferença decorreu em função do Autuante ter deixado de considerar a saída dos produtos registrados com “códigos genéricos”, empregados quando os usuários não tem conhecimento do real código dos produtos no estoque.

Asseverou que o Autuante infringiu o disposto nos Arts. 13, I, e 15, da Portaria nº 445/98, por entender que ele não poderia ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, quando se trata de regime fechado, e transcreveu trechos de voto no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0 e do Acórdão nº 0305-02/11.

Discorreu sobre as quebras e perdas normais inerentes à sua atividade, anexando a 13ª Avaliação

de Perdas no Varejo Brasileiro, e requereu diligência, por Auditor Fiscal estranho ao feito, a fim de expurgar as supostas mercadorias tidas como omissas e o provimento do Recurso.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, sendo que o Recurso de Ofício abrange as Infrações 5 e 6, enquanto o Recurso Voluntário alcança as Infrações 7 a 9, além da já citada Infração 5.

O Recurso de Ofício é pertinente tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou o presente Auto de Infração em R\$101.723,59, conforme extrato (fl. 311).

O Autuado requereu diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, com base nos Arts. 123, §3º, e 145, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, incluindo as operações com a utilização dos “*códigos genéricos*”, a fim de expurgar do Auto de Infração supostas mercadorias tidas como “*omissas*”.

Com relação aos “*códigos genéricos*”, entendo que foi uma solução gerencial, a qual deveria permitir ao estabelecimento autuado a perfeita indicação dos itens ali incluídos e facilitar o controle dos estoques, possibilitando uma correta leitura no momento de seu fechamento.

Em se tratando de ferramenta utilizada para viabilizar os seus negócios, com o gerenciamento de seus próprios estoques, caberia ao próprio Autuado trazer aos autos os elementos de prova em favor das suas alegações, uma vez que era o único que detinha o domínio desses elementos.

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

Indefiro a solicitação de diligência, nos termos do Art. 147, I, do RPAF/99, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação de meu juízo sobre a matéria, e ainda porque a diligência não pode se destinar a verificar documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

A Infração 05 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 Autuado alegou que a possível inconstitucionalidade do benefício fiscal deve ser discutida diretamente entre os entes federados envolvidos e em foro apropriado, via ADIN, e que não poderia imputar sanções ao Autuado, através do Decreto nº 14.213/12.

O Autuante informou que a norma estadual prioriza o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, ao admitir o crédito equivalente à carga tributária efetivamente suportada pelo contribuinte.

Conforme o Art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, esta 2ª CJF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade do Decreto baiano.

O mencionado Decreto nº 14.213/12 dispõe 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, que se aplica, inclusive, ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e antecipação parcial.

Portanto, está correto o procedimento em exigir o estorno do crédito e pagamento do ICMS em relação às mercadorias procedentes de outros Estados que concedem irregularmente incentivos fiscais.

E assim é o entendimento deste CONSEF, conforme se verifica no trecho do voto vencedor no

Acórdão CJF nº 0277-11/17, abaixo transcrito:

“É certo que se há alguma ilegalidade, esta se encontra na legislação dos estados que desrespeitam a Lei Complementar nº 24/75. Tal situação é extremamente lesiva à sociedade, pois os demais atacadistas que não obtêm esses favores fiscais, não podem competir nos preços praticados, havendo absurda deslealdade, e inclusive levando à falência de grande parte do setor atacadista baiano por conta de absurda e abusiva concorrência desleal, cuja solução passa pelo fisco baiano cobrar o valor do ICMS ilegalmente creditado.

O julgamento a quo trouxe farta jurisprudência dos tribunais superiores, que atestam a correção do Decreto supracitado, e aqui repito um deles:

EMENTAS: 1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade.

*2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. **Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. (ADI 4152/SP – São Paulo, cujo relator foi o i. Ministro Cezar Peluso, julgamento ocorrido em 01/06/2011 e publicada no D.O. de 21/09/2011)***

É certo que tal procedimento gera além de prejuízos à Fazenda Pública, também gera concorrência desleal com os contribuintes que adquirem as suas mercadorias para revenda sem a concessão dos citados benefícios, levando muitos à falência, com efeitos desastrosos à economia do Estado. Pelas razões expostas, entendo que o Decreto nº 14.231/12, goza de plena constitucionalidade e vigência na legislação do Estado da Bahia, razão pela qual mantenho a decisão de piso, que julgou procedente a infração 4.”

Em relação ao Recurso de Ofício, o direito assiste ao Autuado quanto à impossibilidade de aplicar as disposições do Decreto nº 14.213/12 com relação às operações de aquisição de mercadorias oriundas do Estado de Pernambuco, no exercício de 2013, considerando que tais operações somente foram incluídas no Decreto nº 14.213/12, 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 relativos às aquisições advindas do Estado de Pernambuco, mantenho a exigência reduzida pelo julgamento de piso para R\$25.618,57.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário em relação à Infração 05.

A Infração 06 aponta que o Autuado 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.

Esta infração foi julgada improcedente pela 1ª JJF por entenderem os julgadores que os produtos relacionados 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, no 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, ou fórmulas, a exemplo de produtos retro mencionados.

A jurisprudência deste CONSEF é pacífica no sentido de que o produto Leite em pó modificado, ou fórmula, do qual fazem parte FORM INF APTAMIL e o FORM INF NAN, não está incluído entre aqueles beneficiados com a redução de carga tributária, considerando que se trata de produto diverso, que possui composição nutricional mais enriquecida, específica, e destinado a pessoas

com determinadas necessidades nutricionais. Os compostos lácteos que geraram, igualmente, alguma confusão, foram incluídos, expressamente, no mesmo dispositivo de redução de base de cálculo do leite em pó (Art. 268, XXV, RICMS/12). Concluo que os produtos relacionados 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.

O Autuante não poderia exigir estorno de crédito fiscal de ICMS nas entradas das mercadorias relacionadas, mas examinar a tributação regular, nas saídas dos respectivos produtos. A Infração 06 é improcedente.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício em relação à Infração 6.

No tocante às Infrações 7, 8 e 9, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, o Autuado afirmou que a diferença decorreu em função do Autuante ter deixado de considerar a saída dos produtos registrados com “*códigos genéricos*”, empregados quando os usuários não tem conhecimento do real código dos produtos no estoque.

O registro de produtos em “*códigos genéricos*” foi utilizado para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, cabendo 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.

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

Na hipótese do operador, no momento da comercialização, 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.

O levantamento quantitativo de estoque em questão corresponde ao exercício de 2013, portanto, em exercício fechado, e não em exercício aberto, 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, não havendo infração ao disposto na Portaria nº 445/98.

Saliento que as mercadorias objeto da Infração 7, as quais são tributadas normalmente, não são as mesmas apuradas nas Infrações 8 e 9, estas sujeitas à substituição tributária por antecipação, não havendo qualquer nexo causal entre a Infração 7 e as Infrações 8 e 9, salvo por serem apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

No caso da Infração 7, é imputada a omissão de entradas, por ter valor econômico superior à omissão de saídas apurada, com lançamento do imposto decorrente, mediante os parâmetros para auditoria de estoques, de mercadorias sujeitas à tributação normal.

Tendo constatado omissão de entradas no exercício, o Autuante exigiu o ICMS na Infração 7 com base na presunção legal de que o Autuado, ao não contabilizá-las, efetuou os respectivos pagamentos com recursos provenientes de receitas (saídas) anteriores não escrituradas, com base no Art. 4º, §4º, IV, da Lei nº 7.014/96.

No caso das Infrações 8 e 9, a imputação se refere à omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com os lançamentos, por responsabilidade solidária, do imposto normal devido pelo remetente em relação às mercadorias em que o levantamento quantitativo acusou ausência do seu registro, e por substituição tributária de responsabilidade do próprio Autuado sobre as mesmas mercadorias, respectivamente.

Com relação ao pedido para a aplicação da multa de 70%, ao invés de 100%, ressalto que a

imposição da penalidade está de acordo com a Lei nº 7.014/96 (redação dada pela Lei nº 11.899/10, com efeitos a partir de 31/03/2010), que alterou o percentual para 100%.

Relativamente às invocadas perdas e quebras, não restaram elas comprovadas, e o Art. 143 do RPAF/99 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, mediante o CFOP 5.927 – *“lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”* -, o que não demonstrou ter feito. Igualmente, seria sua obrigação estornar os créditos referentes às entradas das mercadorias supostamente perdidas, fato que não restou comprovado.

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.

Saliento que as matérias objeto deste Auto de Infração ora em julgamento já foram apreciadas no Acórdão CJF nº 0286-11/17.

Em face do exposto, opino pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário em relação às Infrações 7 a 9.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário interpostos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147771.0003/16-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$788.500,46**, acrescido das multas de 60% sobre R\$581.369,81 e 100% sobre R\$207.130,65, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$168.507,49**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo artigo e diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS