

PROCESSO	- A. I. N.º 147771.0004/17-5
RECORRENTE	- COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0116-02/18
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 26/07/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0131-11/19

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. A redução de base de cálculo prevista na legislação tributária estadual, à época, é relativa às operações de saídas internas de leite de gado, tipo Longa Vida, fabricado neste Estado, não se aplicando aos produtos adquiridos em outros Estados. Mantida a Decisão recorrida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. I) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na apuração de diferenças tanto de saídas como de entradas, através de auditoria de estoque, num mesmo exercício, deve-se exigir o imposto relativo à base de cálculo de maior expressão monetária. A alegação recursal sem comprovação; II) ENTRADAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Nesta situação deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Itens não elididos. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0116-02/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para exigir o débito de R\$ 2.789.883,36, em razão da constatação de nove irregularidades, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas as infrações 4, 6, 7 e 8, a saber:

*Infração 4 – Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$192.920,65, em razão de aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias tributadas por ECF, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, conforme demonstrativo às fls. 83 a 97 e CD-R às fls. 151 dos autos.*

*Infração 6 – Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$773.324,48 relativo a omissão saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2013, conforme demonstrativo às fls. 111 a 114 e CD-R às fls. 151 dos autos.*

*Infração 7 – Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$356.909,63, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária,*

apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2013, conforme demonstrativo às fls. 115 a 117 e CD-R às fls. 151 dos autos.

*Infração 8 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de R\$135.981,13, de responsabilidade do 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, no exercício de 2013, conforme demonstrado às fls. 118/120 e CD-R às fls. 151 dos autos.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$2.773.996,71, após considerar que o lançamento de ofício preenche todos os requisitos do devido processo legal e indeferir o pedido de diligência, com fundamento no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, eis que os elementos existentes são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

No mérito, inerente à infração 4, a JJF observa que:

*A Infração 04 trata de ICMS recolhido a menor, por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por ECF.*

*Segundo a defesa, as saídas internas de “leite longa vida” gozam do benefício da redução da base de cálculo (art. 268, incisos XXV e XXIX do RICMS/2012), entretanto, o Autuante considera tais operações como normalmente tributadas.*

*O RICMS/2012 determina:*

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*(...)*

*XXIX - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento); (Redação originária, efeitos até 31/01/17); (Grifei).*

*Depreende-se claramente que o dispositivo regulamentar restringe o benefício da redução da base de cálculo ao “leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado”, portanto, não se aplica ao caso em lide, visto que não foi demonstrado nos autos que se trata de produto descrito no dispositivo regulamentar.*

*Sob o aspecto da violação de princípios constitucionais suscitados, registro que não cabe a este órgão julgador afastar a aplicação da Legislação Tributária Estadual, por lhe carecer competência para tal, assim como não lhe cabe decretar a inconstitucionalidade de dispositivos ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, em conformidade com o art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.*

*Em referência aos itens que a defesa alega gozarem de isenção: arroz, filé de peixe e leite, todas com base no art. 265, inc. II do RICMS, não encontram respaldo, conforme demonstro a partir da leitura do texto do RICMS/2012.*

*Art. 265. São isentas do ICMS:*

*(...)*

*II - as saídas internas de:*

*(...)*

*a) leite pasteurizado do tipo especial, contendo 3,2% de gordura, dos tipos A e B, e de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, contendo 2,0% de gordura (Conv. ICMS 25/83);*

*(...)*

*c) arroz e feijão (Conv. ICMS 224/17);*

*(...)*

*e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado; (efeitos até 31/05/16).*

*a) Arroz – na infração 04 foram incluídas misturas de produtos, cereais, etc., não correspondendo a arroz puro, portanto não contemplado com a isenção;*

*b) Filé de peixe – fica demonstrado nos autos que parte dos produtos autuados passou por processos de industrialização, portando não se enquadram na regra citada. Acolho o argumento do Autuante referente aos produtos FILÉ DE LINGUADO 500G (NCM 03049229) e FILÉ SAINT PETER FCA CATIVEIRO KG (NCM 03044990) por gozarem do benefício da isenção do ICMS.*

*c) Leite – constato que no levantamento os itens relacionados não correspondem ao produto contemplado com a isenção prevista no dispositivo legal mencionado na defesa. A autuação alcança leite longa vida e leite UTH integral que tem tributação normal à alíquota de 17%.*

Com relação os itens: açúcar, cabo, carne bovina, carne suína, carne de aves e massas, que a Autuada entende estarem inclusos no regime de Substituição Tributária, acolho os argumentos apresentados pelo Autuante, haja vista que efetivamente não constam no Anexo I do RICMS/2012 vigente no exercício de 2013, por identificação do NCM.

Acolho a exclusão dos valores correspondentes aos itens identificados como chocolate (enquadrados na ST) e filé de peixe, reduzindo o valor cobrado na infração 04 de R\$192.920,65 para R\$177.035,00, conforme novo demonstrativo de débito. (...)

Quanto às infrações 06, 07 e 08 que tratam de omissão saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, entrada de mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal (imposto devido por solidariedade e substituição tributária) apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, verifico que a Autuada não arregimenta elementos materiais que sustentem a existência de erros no levantamento de estoque realizado. Por outro lado, o Autuante procedeu de acordo com a Portaria nº 445/1998, respaldado em documentos fiscais emitidos pela empresa, enviados à SEFAZ, através da EFD, e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

O uso pela Autuada no seu controle de estoque de alguns códigos de produtos com a descrição de “PRODUTO GENÉRICO” indica que a mesma não observa o que determina as normas tributárias baianas. Tal conduta não encontra respaldo no RICMS/2012, que determina no art. 205: “O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.”, sendo vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço.

Na infração 06 foi reclamado o imposto relativo à omissão de saída de mercadorias por ser o valor superior ao valor apurado de omissão de entrada dos produtos sujeitos ao regime normal de apuração do ICMS, conforme determina o art. 23-B da Lei nº 7.014/96 e do art. 13, inc. I da Portaria nº 445/1998.

Por sua vez, o ICMS exigido nas infrações 07 e 08, referem-se 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 445/1998) e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art. 10, I, b da Portaria 445/1998).

Constato que a Autuada descumpre a legislação do ICMS ao reconhecer que parte das diferenças devidas a quebras e perdas, sem, contudo apresentar documento fiscal regularizando o seu estoque no exercício de 2013, conforme exige o art. 312, inc. IV do RICMS/2012.

Dessa forma, ficam mantidas as exigências das infrações 06, 07 e 08.

Os Acórdãos: JJF nº 0042-03/12 (AI nº 147771.0002/11-3); JJF Nº 0071-01/13 (AI nº 147771.0002/12-1); JJF nº 0078-01/17 (AI nº 147771.0003/16-0); JJF nº 0113-03/17 (AI nº 147771.0004/16-7); JJF nº 0118-02/16 (AI nº 147771.0003/15-2); JJF nº 0126-05/15 (AI nº 147771.0002/14-8); 0130-05/17 (AI nº 147771.0001/15-0); JJF nº 0222-05/13 (AI nº 147771.0001/13-3); JJF nº 0329-05/11 (AI nº 147771.0001/11-7); CJF nº 0151-11/13 (AI nº 147771.0002/11-3); CJF nº 0185-11/10 (AI nº 2074940001/08-4), servem de suporte para o presente julgamento, visto que referem-se as mesmas infrações que já foram julgadas procedentes em outros processos.

Pelo exposto, julgo Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

No Recurso Voluntário, às fls. 369 a 391 dos autos, o recorrente, em relação à infração 4, ressalta que no trabalho da fiscalização existem diversas fragilidades que devem ser corrigidas que acarretarão o cancelamento integral das exigências, conforme a seguir relatadas:

Inerente ao produto “leite longa vida”, o qual no entendimento da fiscalização as operações se sujeitam a regra geral que prevê a alíquota de 17%, enquanto o contribuinte aplica a alíquota de 7%, alega o recorrente que, ao tratar das vendas internas, o art. 15, I, da Lei nº 7.014/96, determina que a alíquota a ser aplicada é a de 17%, salvo as exceções previstas na legislação.

O apelante salienta que no art. 268 do RICMS/12, o legislador incluiu dentre as hipóteses de redução da base de cálculo, nos seus incisos XXV e XXIX, as operações internas com “leite em pó” e “leite de gado tipo longa vida”, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, conforme transcreve:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);

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

Assim, alega o recorrente que no levantamento fiscal elaborado pela fiscalização não foi respeitada a redução de base de cálculo prevista para “leite longa vida”, devendo este item ser expurgado da autuação, uma vez que foi aplicada na operação a tributação de 7%, conforme previsto na legislação.

Quanto às operações com “leite longa vida” não produzido no Estado da Bahia, sustenta o recorrente que deve ser aplicada da mesma forma a redução da carga tributária incidente sobre o referido produto, sob pena de violação ao art. 152 da Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS nº 128/94, eis que não é lícito ao estabelecer diferença de alíquota entre produtos produzidos na Bahia em relação aos produtos advindos de outros Estados da Federação, visto que os art. 150, V, e art. 152 da Constituição veda expressamente a discriminação em razão da origem, assim como o art. 11 do CTN.

Aduz que, no presente caso, o art. 268, XXIX, do RICMS, ao estabelecer que apenas o “leite longa vida” produzido no Estado da Bahia goza do benefício de redução da carga tributária, de modo que corresponda a 7% da operação, incorreu em manifesta violação ao princípio da não-discriminação materializado no sistema tributário brasileiro pelos art. 152, da CF e art. 11 do CTN.

Destaca ainda que o comando constitucional possibilitou ao legislador estadual a redução da carga do ICMS relativamente aos produtos de consumo considerados essenciais para o consumo da população.

Diante da diretriz constitucional e cientes da essencialidade de tais produtos para a população, os Estados da Federação editaram no âmbito do CONFAZ o Convênio ICMS 128/94, do qual a Bahia é signatário, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer redução de carga do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, dentro os quais o leite é de essencial participação.

Assim, também sob esse prisma, segundo o recorrente, não resta dúvida que o art. 268, XXIX, do RICMS impôs tratamento tributário diferenciado para o produto “leite longa vida” não produzido no Estado da Bahia, em flagrante violação ao princípio constitucional da essencialidade. Cita contencioso judicial. Por fim, pugna pela exclusão do presente item da infração.

Quanto aos produtos: açúcar, arroz, cabos, carnes (aves, bovina e suína), chocolate, filé de peixe, leite e massas, o recorrente aduz que o Acórdão recorrido merece ser mantido em relação a retirada de tais itens da infração, cujas saídas internas são isentas do imposto ou submetidas ao Regime de Substituição Tributária, o que não foi observado pela fiscalização, pelo que não há que se falar em débito do imposto.

Inerentes às infrações 6, 7 e 8 do lançamento de ofício, as quais têm relação à omissão apurada através de auditoria de estoque, cujo procedimento é regulamentado pela Portaria nº 445/98, alega o recorrente 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.

Sob o ponto de vista formal, em relação às exações 7 e 8, diz que o procedimento adotado pelo fisco é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado, de modo que não encontra qualquer respaldo legal na Portaria nº 445/98, sendo, portanto, nulo. Já os vícios de natureza material, aduz que o Fisco desconsiderou operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”, fato este que em parte ensejou a diferença apontada pelo Fisco.

Esclarece que utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição “Produtos Genéricos”, os quais 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, 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”.

Esclarece ainda que, tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em

embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, o mesmo tipo (espécie) da mercadoria (gênero) é registrado no seu sistema com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto.

Portanto, ainda que tenham códigos distintos no sistema, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando 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”.

Assim, segundo o recorrente, 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.

Logo, 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 totalmente eivados de vício, 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. Desta forma, segundo o apelante, é imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

Em outra vertente, o recorrente ressalta que o procedimento adotado pela fiscalização está previsto no artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98. Todavia, não foi levado em consideração o quanto previsto no artigo 15 da mesma Portaria, que dispõe que a condição de responsável solidário só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos onde o exercício é fechado.

Portanto, segundo o recorrente, resta demonstrado o equívoco cometido no momento da autuação, já que a única infração que o Auto de Infração deveria ter é a infração 8, do que transcreve trechos do voto proferido no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0 e no Acórdão nº 0305-02/11.

Assim, entende que resta comprovada a improcedência das infrações 6, 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 quanto previsto nos seus artigos 13, inciso I, e 15, haja vista que não poderia o fiscal ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, em se tratando o caso de regime fechado.

Em outra linha recursal alega que outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade de varejo, desconsiderado no levantamento fiscal, pois, nessa linha, a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, como se pode concluir, a *contrario sensu*, da leitura do inciso V do artigo 100 do RICMS, do que apresenta índice de perdas por seções apurada pela 13ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro.

Salienta que a alegação de que o percentual de quebra trazido pelo recorrente somente pode ser considerado pela fiscalização, para fins de amortização da diferença de estoque apurada, caso reste documentalmente comprovado, trata-se de uma exigência descabida e impraticável, considerando-se a sua atividade, na qual, em termos práticos, muitas vezes, não há como se formalizar/vislumbrar uma quebra ou perda de mercadoria, como, por exemplo, a prática de furtos de pequenos itens, do que diz existir precedentes deste CONSEF, em casos idênticos, no sentido de ser indevida a exigência do ICMS, quando demonstrada a existência de perdas normais e/ou quebras:

*“ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não observada na auditoria de estoque a quebra*

*de peso do cacau em amêndoas, cujo índice foi atestado através Parecer Técnico da CEPLAC. Verificada a insubsistência da infração, quanto à obrigação principal, após a devida consideração, remanesce a multa pela infração a obrigação acessória de emitir documento fiscal para regularização do estoque, decorrente das quebras normais, nos termos do art. 157 do RPAF/99. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime” (SEF - BA - 147162.0038/01-2b - 16/10/2001) (g.n.)*

Portanto, segundo o apelante, mais um motivo para que o Auto de Infração seja cancelado, pois a fiscalização ignorou no seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais na atividade, em desrespeito aos Princípios que regem a Administração Pública (Legalidade, Razoabilidade, Moralidade e o Contradictório).

Nos termos do disposto nos arts. 123, § 3º, e 145 do RPAF, requer seja procedida diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que os documentos apresentados pela fiscalização sejam reprocessados, a fim de expurgar do auto de infração as supostas mercadorias tidas como “omissas”, conforme argumentos veiculados na presente defesa, com reflexos diretos na base de cálculo, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Por fim, requer que seja provido o Recurso Voluntário para que seja reformada a decisão *a quo*, cancelando-se integralmente as infrações 4, 6, 7 e 8 imputadas no Auto de Infração nº 147771.0004/17-5.

## VOTO

Inicialmente, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de diligência para reprocessamento da auditoria de estoque, eis que alegações de existência de produtos sob “código genérico”, quebras e perdas devem ser documentadas e, no caso presente, se tratam de fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estavam na sua posse e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, como provas de sua alegação, caso tivessem o condão de elidir a acusação fiscal, haja vista que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS), a escrituração dos livros fiscais será feita com *base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte*, sob sua exclusiva responsabilidade.

Ademais, como bem consignado na Decisão recorrida, o fato de o contribuinte atribuir para alguns itens código relativo a “PRODUTO GENÉRICO”, infringe o previsto no art. 205 do RICMS que determina que: “O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.”, sendo vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria, o que por si só já tornaria inócuas a realização de diligência fiscal, devendo o sujeito passivo arcar com a responsabilidade e consequências dos seus atos.

No mérito, no que tange à quarta infração, quanto à alegação de conflito entre a legislação estadual - que confere ao leite longa vida produzido dentro do Estado o benefício fiscal da redução de base de cálculo - e os dispositivos constitucionais citados na peça recursal, falece competência ao CONSEF a análise de tal matéria, conforme previsto no art. 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), que expressamente veda a este órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade. Também, nos termos do citado art. 125, inciso III, do COTEB, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

O fato é que, à época dos fatos geradores, restritos ao exercício de 2013, a legislação atinente, prevista no inciso XXIX do art. 268, determinava que a redução da base de cálculo apenas das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), *fabricado neste Estado*, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento), cuja disposição normativa só foi revogado pelo Decreto nº 17.304, de 27/12/16, DOE de 28/12/16, com efeitos a partir de 01/02/17.

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

Da análise das razões recursais, relativas às infrações 6, 7 e 8, as quais derivam das diferenças apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, tanto de entradas como de saídas, cujo levantamento se baseou em documentos fiscais e dados fornecidos pelo próprio contribuinte através de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) enviada à Secretaria da Fazenda, em cumprimento às exigências legais, tendo a aludida auditoria sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoante mídia eletrônica (CD-R) com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, os quais foram entregues ao sujeito passivo, consoante recibos às fls. 152 a 158 do PAF.

Por sua vez, o recorrente, de modo concreto, não apresentou qualquer inconsistência a desabonar a auditoria de estoque realizada, eis que se limita a negar as infrações sob a alegação de que parte dessa diferença de estoque decorreu da não consideração da movimentação de estoque registrada sob “códigos genéricos” e outra parte das quebras e perdas de mercadorias, do que pretende a consideração do índice nacional de perdas no varejo, independentemente de documentação, e também de realização de diligência para provar os fatos por ele alegados, cujo ônus da prova lhe recai.

Há de se ressaltar que, como se tratam de alegações sem a devida comprovação, entendo insuficientes as razões recursais para elidir as acusações fiscais, as quais estão fundamentadas em demonstrativos onde constam números apurados na própria escrita do contribuinte, do que se conclui como verdadeiros os números apurados no levantamento fiscal.

Registre-se ainda que, conforme já firmado quando do indeferimento da diligência para reprocessamento da auditoria de estoque, alegações de existência de produtos sob “código genérico” é uma atitude fiscal de responsabilidade do contribuinte, cujo ato afronta os artigos 205 e 215 do Decreto nº 13.780/12, tornando o documento fiscal impróprio para elidir a acusação fiscal, salvo se efetivado de modo convincente por quem alega, o que não ocorreu, visto que o recorrente apenas aduz, porém, em nenhum momento comprova sua alegação de tal ocorrência e muito menos sua abrangência, numa mera tentativa de inversão do ônus da prova, cuja escrituração fiscal dos livros e documentos fiscais *relativos às operações por ele realizadas*, é de sua exclusiva responsabilidade.

No tocante às quebras e perdas, ao contrário do que afirma o recorrente, devem ser documentadas, de modo a refletir a realidade dos fatos e efetivo controle fiscal, inclusive para regularização do estoque, cumprimento da legislação tributária e apuração do ICMS, eis que a própria legislação admite tal situação e esclarece a maneira de proceder no art. 312, IV, do RICMS:

*“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

...  
*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar; ...”*

Inclusive o CFOP 5.927 destina-se especificamente para lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.

A aplicação de índice de perdas não se aplica ao comércio, eis que são utilizados na indústria, pois determinadas quantidades de material, por exemplo, evapora ou se perde durante o processo produtivo e a quantidade mensurada inicialmente nas aquisições/registros de inventário não podem ser consideradas em absoluto, aplicando-se índices de perda. No caso do comércio, as eventuais perdas são perfeitamente possíveis de contabilização numérica e, por isso precisam ser declaradas e terem seus créditos estornados oriundos das aquisições, conforme já esclarecido.

Logo, concluo como verdadeiros os números apurados no levantamento fiscal, uma vez que o contribuinte não elidiu as acusações fiscais decorrentes da auditoria de estoque, fundamentada em sua própria escrita fiscal, cujos dados foram por ele fornecidos ao Fisco, limitando-se apenas a negar a exação, sem, contudo, comprovar documentalmente sua alegação, de forma a apontar equívocos porventura existentes no levantamento fiscal ou anexar documentos robustos dos fatos alegados.

Ademais, considero impertinente a alegação na qual expõe uma situação em que a venda de um produto, por alguma razão de ordem operacional é atribuído um código genérico, haja vista não devidamente comprovada a alegação, como também por prevalecer em situação esporádica, cuja responsabilidade é do próprio contribuinte em saná-la, tanto para efeito de controle administrativo, quanto tributário, não podendo prevalecer, ainda mais para justificar uma omissão no montante de R\$4.548.967,53 (base de cálculo da infração 6).

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

Em seguida, a partir da apuração da quantidade das saídas efetivas ou reais do estabelecimento, é comparada com as quantidades das saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se as diferenças quantitativas de saídas ou de entradas sem nota fiscal das mercadorias, as quais foram identificadas sob código de referência, conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, inerente à infração 6, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas a tributação normal, o imposto não oferecido à tributação.

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

Quanto à sétima infração, relativa às entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal, não tem pertinência a alegação recursal de que não foi levado em consideração o quanto previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/98, que dispõe que a condição de responsável solidário só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos onde o exercício é fechado.

Há de registrar que, nos termos do art. 6º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

No presente caso, se configurou a hipótese legal da responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, em razão da constatação de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem documentação fiscal, já que a expressão “*que detiver para comercialização*” caracteriza “que retiver para comercialização”. Porém, não implica em instantaneidade e/ou simultaneidade, de modo a só se caracterizar a infração se for no caso de exercício aberto, como faz crer o recorrente, mas, sim, a aquisição do produto sem a devida documentação e consequente tributação, por parte do fornecedor.

Tal fato é reforçado através do art. 10 da referida Portaria nº 445/98, o qual especifica que:

**Art. 10.** No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

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

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

1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”);

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);

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

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

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

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

Portanto, diante de tais considerações, concluo pela subsistência da infração 7.

Inerente à infração 8, na qual se exige o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, exigido na infração 7, o próprio recorrente reconhece a procedência da exação ao afirmar, às fls. 385 dos autos, que: "... já que a única infração que o Auto de Infração deveria ter é a infração 08".

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida, homologando-se os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 147771.0004/17-5, lavrado contra COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.978.852,24, acrescido das multas de 60% sobre R\$848.618,83 e 100% sobre R\$ 1.130.234,11, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d", III e VII, alíneas "a", e "b" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$795.144,47, prevista no inciso II, "d", c/c § 1º do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTIN JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS