

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0003/17-9  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0106-02/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/07/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0156-12/19

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. SAÍDAS POR ECF. Parte da infração elidida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE SAÍDAS MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS ENTRADAS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Os argumentos trazidos pelo autuado não elidem as infrações apuradas por levantamento quantitativo de estoque na forma da Portaria nº 445/98, com base nos livros e documentos fiscais do contribuinte autuado. Infrações mantidas. 3. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Infração reconhecida. Afastada alegação de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/06/2017, no valor de R\$4.040.001,38, em razão das seguintes irregularidades, sendo objeto do Recurso as Infrações 04, 06, 07 e 08:

*Infração 04 - 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, tributadas por ECF, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$274.501,05, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte, sendo objeto do Recurso Voluntário.*

*Infração 06 - 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de 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 fechado de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$893.909,96, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, sendo objeto do Recurso Voluntário.*

*Infração 07 - 04.05.08 - 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 no exercício fechado de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$294.513,47, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, sendo objeto do Recurso Voluntário.*

*Infração 08 - 04.05.09 - 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, no exercício fechado de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$121.720,49, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, sendo objeto do Recurso Voluntário.*

*Infração 09 - 07.15.05 - 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigida multa no valor de R\$1.792.692,86, correspondente a 60% sobre o montante das entradas, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não sendo objeto do Recurso Voluntário.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0106-02/18 (fls. 364 a 375), com base no voto a seguir transcrito:

*“O lançamento em análise contempla 9 infrações à Legislação do ICMS, das quais apenas as infrações 04, 06, 07 e 08, foram impugnadas.*

*Analisados os autos e os termos constantes na defesa, preliminarmente, rejeito as nulidades suscitadas pela Autuada, haja vista que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal estão de acordo com os fatos e com o direito aplicável; foi observado o devido processo legal, posto que a Autuada exerceu o seu direito de ampla defesa e do contraditório, obteve os dados e demonstrativos necessários à elaboração de sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos legais e demais exigências formais constantes no RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Indefiro o pedido de diligência fiscal, tendo em vista que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, com fundamento no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99.*

*Analiso a seguir o mérito das INFRAÇÕES 04, 06, 07 E 08.*

*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:*

*(...)*

*XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento); (Redação originária, efeitos até 31/07/13);*

*XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento); (Redação dada pela Alteração nº 15 – Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13 com efeitos de 01/08/13 a 31/12/13);*

*(...)*

*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*

*A defesa argumenta também que às operações com “composto lácteo” se aplicam a redução de base de cálculo, alicerçada na consideração de que “o chamado composto lácteo nada mais é do que leite em pó com adição de vitaminas e nutrientes”, argumento que não tem respaldo, com veremos.*

*No sentido de aclarar a questão, merece destaque a Instrução Normativa nº 28, de 12/06/2007, do MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (publicada no D.O.U. 14/06/2007) que regulamenta as dizeres de rotulagem que devem informar, quando for o caso, a adição de gordura vegetal e soro de leite em produtos postos à comercialização. A citada IN determina que é de destaque a obrigatoriedade dos dizeres “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ” para um melhor esclarecimento do consumidor.*

*Ou seja, o chamado composto lácteo não é leite em pó, portanto não goza da redução da base de cálculo prevista no RICMS/2012 no período de 01/01/2013 até 31/07/2013. A partir de 01/08/2013 o composto lácteo*

passou a ser contemplado com o benefício, fato considerado na autuação. Ressalto que a regra do RICMS/2012 reforça a premissa de tratar-se de produtos distintos.

Outro item questionado pela defesa, sob a argumentação que gozaria de redução de base de cálculo, prevista no art. 266, inc. XVI, do RICMS/2012, é o café. Neste caso, o RICMS/2012 prevê a redução da base de cálculo: “...das operações internas com café torrado ou moído, **realizadas por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzido**, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 7% (sete por cento).” (Grifei). Não resta demonstrado nos autos que o produto mencionado atende as exigências para gozo do benefício.

Quanto ao item “Jarked Beef”, não se aplica a regra estabelecida no art. 268, inc. LI do RICMS/2012, visto que o produto somente passa a usufruir da redução da base de cálculo a partir de 01/01/2014, portanto, fora do período da autuação.

A defesa entende que o produto “Suco”, goza da redução da base de cálculo prevista no art. 266, inc. XXIV. O RICMS/2012 prevê no inc. XXIV o benefício “...nas saídas internas de sucos, refrescos, néctares, concentrado de frutas, bebidas isotônicas e chás **do estabelecimento fabricante**, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12 % (doze por cento) – com efeitos até 31/01/15”. (Grifei). Portanto, a redução da base de cálculo não se aplica a Autuada, que não é estabelecimento fabricante.

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 os produtos autuados passaram por processos de industrialização, portanto não se enquadram na regra citada;

**c)** Leite – constato que no levantamento foram contemplados itens como: Leite Nan, Leite Nestogeno, Leite Desnatado UTH, Leite Longa Vida e Leite Semidesnatado UTH, todos sujeitos à tributação normal.

Com relação aos 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.

Também acolho a exclusão dos valores correspondentes aos itens identificados como chocolate (enquadrados na ST) alterando o valor da Infração 04 de R\$274.501,05 para R\$270.426,08, conforme demonstrativo de débito a seguir.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo	Alíquota %	Multa (%)	Valor Histórico
31/01/13	09/02/13	106.377,47	17	60	18.084,17
28/02/13	09/03/13	104.840,59	17	60	17.822,90
31/03/13	09/04/13	113.118,06	17	60	19.230,07
30/04/13	09/05/13	103.351,00	17	60	17.569,67
31/05/13	09/06/13	113.809,35	17	60	19.347,59
30/06/13	09/07/13	113.196,65	17	60	19.243,43
31/07/13	09/08/13	113.594,29	17	60	19.311,03
31/08/13	09/09/13	107.470,29	17	60	18.269,95
30/09/13	09/10/13	165.800,88	17	60	28.186,15
31/10/13	09/11/13	158.204,29	17	60	26.894,73
31/11/13	09/12/13	165.577,18	17	60	28.148,12
31/12/13	09/01/13	225.401,59	17	60	38.318,27

Fica mantida parcialmente a exigência da infração 04.

Quanto às infrações 06, 07 e 08 que tratam de omissão de 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 arremonta 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”, não observa o que determina as normas tributárias baianas. Tal conduta não encontra guarida no RICMS/2012.*

**“Art. 205. O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.**

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

**§ 2º No caso de alteração do código, o contribuinte deverá anotar no RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do 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 ao reconhecer que parte das diferenças, deve-se 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, descumpra a legislação. O Autuante acertadamente ressalta que mesmo comprovando perdas normais, não existe previsão legal, para consideração das mesmas em diferença de Auditoria de Estoques na comercialização de mercadorias que é o objeto desta Infração.*

*Dessa forma, ficam mantidas as exigências das infrações 06, 07 e 08. Os Acórdãos: JF nº 0042-03/12 (AI nº 147771.0002/11-3); JF nº 0071-01/13 (AI nº 147771.0002/12-1); JF nº 0078-01/17 (AI nº 147771.0003/16-0); JF nº 0113-03/17 (AI nº 147771.0004/16-7); JF nº 0118-02/16 (AI nº 147771.0003/15-2); JF nº 0126-05/15 (AI nº 147771.0002/14-8); 0130-05/17 (AI nº 147771.0001/15-0); JF nº 0222-05/13 (AI nº 147771.0001/13-3); JF 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 o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 400 a 414 e 417 a 432), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, o qual foi constatado intempestivo (fls. 385 e 387), e que, após impugnação (fls. 392 a 394), foi comprovada a sua tempestividade.

Aduziu, em relação à Infração 04, que não foi respeitada a redução de base de cálculo prevista para os produtos “leite longa vida” e “café”, em razão de não terem sido produzidos neste Estado, infringindo precedentes do STF e os Arts. 150, V, e 152, da CF/88 e o Art. 11 do CTN, bem como a redução de base de cálculo prevista para o produto “leite em pó”, já que o “composto lácteo” nada mais é do que o “leite em pó” com adição de vitaminas e nutrientes.

No tocante às Infrações 06, 07 e 08, 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 têm conhecimento do real código dos produtos no estoque.

Asseverou que o Autuante infringiu o disposto na 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, sendo o procedimento nulo por conter vícios nos aspectos material e formal.

Discorreu sobre as quebras e perdas normais inerentes à sua atividade, afirmando que anexou a 13ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro e requereu diligência, por Auditor Fiscal estranho ao feito, na sua impugnação, a fim de expurgar as supostas mercadorias tidas como omissas.

Requereu o provimento do Recurso Voluntário e a manutenção do afastamento da multa, de acordo com o Art. 106, I, do CTN, considerando o caráter meramente interpretativo da Instrução Normativa nº 52/13.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 09 infrações, sendo objeto do recurso as Infrações 04, 06, 07 e 08, em razão do recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, tributadas por ECF (Infração 04), e da falta de recolhimento do imposto por omissão de saídas e de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (Infrações 06, 07 e 08).

A Infração 04 aponta que o Autuado efetuou o recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, tributadas por ECF.

Alegou que não foi respeitada a redução de base de cálculo prevista para os produtos “leite longa vida” e “café”, em razão de não terem sido produzidos neste Estado, infringindo precedentes do STF e os Arts. 150, V, e 152, da CF/88 e o Art. 11 do CTN, bem como a redução de base de cálculo prevista para o produto “leite em pó”, já que o “composto lácteo” nada mais é do que o “leite em pó” com adição de vitaminas e nutrientes.

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 da legislação em vigor, a qual determina que a redução de base de cálculo se restringe aos produtos produzidos no Estado da Bahia, conforme os Arts. 266, XVI, e 268, XXV, do RICMS/12, vigentes à época dos fatos geradores.

Ressalto que não se sustenta a alegação de que a redução de base de cálculo prevista para o produto “leite em pó” deveria abranger o produto “composto lácteo”, já que este nada mais é do que o “leite em pó” com adição de vitaminas e nutrientes.

A jurisprudência deste CONSEF é pacífica no sentido de que o produto “leite em pó modificado”, ou “fórmula”, 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.

E, conforme a peça do Autuado, o próprio fabricante detalha que o “produto não é leite em pó” (fl. 425). Assim, não há como acolher a tese do Autuado e não há reparo a fazer na Decisão recorrida em relação a esta infração.

Em relação às Infrações 06, 07 e 08, o Autuado requereu diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito 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 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 Autuado e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

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.

Portanto, também afasto a nulidade suscitada.

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 têm 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.

Saliento que as mercadorias objeto da Infração 06, as quais são tributadas normalmente, não são as mesmas apuradas nas Infrações 07 e 08, estas sujeitas à substituição tributária por antecipação, não havendo qualquer nexo causal entre a Infração 06 e as Infrações 07 e 08, salvo por terem sido apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

No caso da Infração 06, é imputada a omissão de saídas, por ter valor econômico superior à omissão de entradas apurada, com lançamento do imposto decorrente, mediante os parâmetros para auditoria de estoques, de mercadorias sujeitas à tributação normal.

No caso das Infrações 07 e 08, 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.

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.

Logo, fica mantida a Decisão recorrida em relação às Infrações 06 a 08.

Ressalto ainda que não se aplicam aos presentes autos a alegada “manutenção do afastamento da multa, de acordo com o Art. 106, I, do CTN, considerando o caráter meramente interpretativo da Instrução Normativa nº 52/13”, já que não se está tratando de transferências interestaduais.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 04 – Leite em Pó e Composto Lácteo)**

Peço vênha para divergir do nobre relator.

Restringe-se a minha divergência, única e exclusivamente, ao fato de que, no caso em apreço, incide também a redução da base de cálculo no que tange à infração 4, Leite em Pó e Composto Lácteo.

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

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

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

*(...)*

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

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

Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto susceptível do benefício pelo simples fato de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.

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

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

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

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

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

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

Assim, o que se deve investigar é se o composto lácteo pode ser considerado como uma espécie de leite em pó, hipótese em que as respectivas saídas se subsumirão ao conteúdo da norma que prevê a redução de base de cálculo.

Diante do exposto, entendo ter restado evidenciado que, em que pese a informação constante do rótulo dos produtos, os compostos lácteos se constituem em espécie do gênero leite em pó, haja vista que os aditivos, coadjuvantes tecnológicos, proteínas, açúcares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe retiram a essência, restando mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura, voto por PROVER EM PARTE o Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147771.0003/17-9**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.243.233,55**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.054.810,12 e 100% sobre R\$1.188.423,43, previstas no Art. 42, incisos VII, alíneas “a” e “b”, II, “a” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$1.792.692,86**, prevista no inciso II, “d” do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 04) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 04) – Conselheiros(as): Paulo Shinyashiki Filho, Henrique Silva de Oliveira e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

PAULO SHINYASHIKI FILHO – VOTO DIVERGENTE  
(Infração 04)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS