

**PROCESSO** - A. I. N° 147771.0002/14-8  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0126-05/15  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/07/2022

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0146-12/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. ERRO NA ALÍQUOTA. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** MEDIANTE ECF. Reconhecida parcialmente a arguição defensiva. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente subsistente. **b)** MEDIANTE A EMISSÃO DE NOTA FISCAL; Demonstrado que efetivamente estão incorretas as alíquotas aplicadas. Infração subsistente; **c)** MEDIANTE TRANSFERÊNCIAS PARA OUTRAS UNIDADES FEDERATIVAS. Demonstrado que efetivamente estão corretas as alíquotas aplicadas por se tratar de devoluções. Infração insubstancial. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA: **a)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS DO QUE O DEVIDO NAS NOTAS DE AQUISIÇÃO. Ajustada a apuração do imposto devido com a correção da alíquota dos produtos HP e ASUS, que são computadores. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente subsistente; **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM O IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. O autuado não demonstra que efetuou as saídas tributadas. Infração caracterizada; **c)** FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO EM RAZÃO DA SAÍDA COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Confirmada a redução de base de cálculo nas saídas e a falta do respectivo estorno dos créditos. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO; **c)** MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O sujeito passivo não demonstra com documentos probatórios as perdas normais previstas legalmente e demais argumentos trazidos em sua peça defensiva que caracterizem incorreções nos levantamentos de estoques, realizados conforme Portaria nº 445/98. Reduzido o valor correspondente ao percentual de perdas na apuração de omissão de saídas, conforme previsto na Portaria nº 445/98. Infração 07 parcialmente subsistente. Infrações 08 e 09 caracterizadas. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DE RECOLHIMENTO. MERCADORIAS EM ESTOQUE QUE PASSARAM PARA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O impugnante demonstra o pagamento do imposto. Infração improcedente; **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Caracterizada a falta de pagamento do imposto. Infração subsistente. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO.

REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. MULTA DE 60%. Infração reconhecida pelo impugnante. Infração procedente. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/06/2014, no valor de R\$1.880.415,59, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 - 03.02.02** - Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$153.316,87, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte, é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que se refere às saídas de mercadorias tributadas por ECF.

**Infração 02 - 03.02.02** - Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a novembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.806,92, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que se refere às saídas de mercadorias tributadas por notas fiscais.

**Infração 03 - 03.02.02** - Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$28.094,65, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que se refere às saídas por transferência para outras unidades da Federação.

**Infração 04 - 01.02.41** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is), nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.713,89, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida e, de ofício, julgada procedente em parte, não é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que se refere às entradas de produtos cujas operações deveriam ter ocorrido com base de cálculo reduzida, conforme o Art. 87, V e XLIV, do RICMS/12.

**Infração 05 - 01.02.05** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$72.190,83, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

**Infração 06 - 01.05.03** - 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 à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$138.774,44, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "b", da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

**Infração 07 - 04.05.01** - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$427.653,36, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

**Infração 08 - 04.05.08** - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$18.131,39, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

**Infração 09 - 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.117,89, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

**Infração 10 - 07.35.01** - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, no mês de dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.620,21, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada improcedente.

**Infração 11 - 07.01.02** - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$26.586,34, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, é objeto do Recurso Voluntário.

**Infração 12 - 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 registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro e abril a dezembro de 2009 e janeiro a dezembro de 2010 e 2011, no valor de R\$1.000.408,90, correspondente ao percentual de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não é objeto do Recurso Voluntário.

A 5ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0126-05/15 (fls. 600 a 635), com base no voto a seguir transscrito:

*“O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 12 infrações à Legislação Tributária Estadual do ICMS, já devidamente relatadas.*

*Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades direta ou indiretamente arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Além do mais, as incorreções sanáveis de cálculo do crédito tributário devido, com exclusões de itens exigidos indevidamente, não implicam em nulidade da infração em questão, na medida em que as mesmas foram realizadas com a devida ciência e manifestação posterior do impugnante, tudo em consonância com o RPAF/99, não acarretando, portanto, insegurança jurídica ou mesmo cerceamento do direito de defesa.*

*Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, especialmente no que tange ao levantamento de estoque, em que o ônus da prova das incorreções dos demonstrativos apresentados pelo autuante é do impugnante, bem como o autuante em sua informação fiscal já procedeu às correções necessárias no lançamento de ofício.*

*Quanto ao mérito das Infrações 01 e 02:*

*A infração 01 trata de recolhimento a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por ECFs.*

*O autuante reconhece, conforme alega o impugnante, que alguns produtos que foram incluídos no Demonstrativo de Auditoria Alíquota Incorreta, estão enquadrados no regime de Substituição Tributária de acordo com o artigo 353 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97.*

*Apura o autuante que os produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária, alvo da presente exigência, foram excluídos da infração 01, relacionados no anexo 02 (fls. 521 a 536 do PAF), no valor total de R\$ 8.666,11.*

*Consta nos autos um novo Demonstrativo de Auditoria Alíquota Incorreta – Inf. Fiscal (anexo 01 fls. 508 a 520 do PAF) que fundamentou a infração 01, com um novo valor a ser exigido.*

*O autuante, acertadamente, reconhece parcialmente as alegações do impugnante quanto aos Aparelhos e Equipamentos de Processamento de Dados e seus Periféricos, conforme segue: as alegações da impugnante procedem parcialmente, uma vez que, os produtos que foram relacionados no Demonstrativo de Auditoria de Alíquota Incorreta que embasou a Infração 01, com a alíquota de saída de 17%, tem previsão de redução de*

base de cálculo para uma carga tributária de 12 % conforme o artigo 87 inciso V do RICMS, não de 7%, como alegou a autuada. Sendo assim procedemos a correção através do anexo 03 (fls. 537 e 538 do PAF), corrigindo o valor do ICMS reclamado de tais produtos que no Demonstrativo do Auto de Infração totalizava R\$ 18.926,15 para o valor de R\$9.403,15. Os valores correspondentes aos aparelhos e Equipamentos de processamento de Dados e seus Periféricos, foram corrigidos através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011 - Informação Fiscal (anexo 01 fl. 506 a 518 do PAF) que está anexado a esta Informação Fiscal que servirá de base para estabelecer o novo valor da Infração 1.

Quanto às “Operações com Programas de Computadores, Produtos de Ótica e Sucos” as alegações da autuada de estas operações estarem sujeitas à redução da base de cálculo de ICMS procedem, de sorte que a exigência de imposto considerando a alíquota interna de 17% mostra-se totalmente ilegítima.

Verifico, em consonância com o autuante, que para os programas de computadores, o inciso VI do artigo 87 do RICMS/BA, estabelece uma redução de forma que a carga tributária seja equivalente a 7%. Já para as operações com os produtos de ótica, o inciso XL do artigo 87 do RICMS/BA estabelece uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 14,6% até 30/04/2011, ou seja, as saídas posteriores a esta data devem ser tributadas com a alíquota de 17%, conforme argui o autuante em sua informação fiscal.

Cabe ainda a sua arguição quando afirma que, nas operações internas de sucos, o inciso LVIII do artigo 87 do RICMS/BA estabelece uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 12 % a partir de 30/12/2011, ou seja, as saídas anteriores a esta data devem ser tributadas com a alíquota de 17%. Tendo em vista os dispositivos legais acima citados, assegura o autuante que: procedemos à correção através do anexo 04 (fls. 539 e 540 do PAF), reduzindo o ICMS reclamado de tais produtos que no Demonstrativo do Auto de Infração totalizava R\$ 1.368,69 para o valor de R\$ 1.194,31. Os valores correspondentes aos aparelhos e Equipamentos de processamento de Dados e seus Periféricos, produtos de ótica e Sucos, foram corrigidos através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011- Informação Fiscal (anexo 01 fls. 506 a 518 do PAF).

Tal demonstrativo foi anexando aos autos para embasar o novo e correto valor da Infração 1.

No que diz respeito às “Operações com Leite “Longa Vida”“, infração 02, entende o autuado que a autuação em virtude de equívocos ocorridos na aplicação da alíquota incidente sobre o produto Leite Longa Vida não deve prosperar, uma vez que o artigo 87, inciso XXXV do RICMS/BA ao instituir o tratamento diferenciado (redução da carga tributária), em função da procedência do produto, afronta a Constituição Federal de 1988, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS/94.

Argumenta que o artigo 87, inciso XXXV do RICMS/BA, ao instituir o tratamento diferenciado, (redução de base da carga tributária) em função da procedência do produto afronta a Constituição Federal de 1988, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS 128/94.

Cabe aqui manter a informação fiscal na medida em que o autuante sustenta a exigência no artigo 87 inciso XXXV, II do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97, no qual concede a redução da base de cálculo apenas para o produto fabricado no Estado da Bahia. O autuado não demonstra que tais produtos foram fabricados neste Estado.

O autuante aponta Acórdãos deste CONSEF, julgando procedente esta questão em relação ao mesmo sujeito passivo, através do Acórdão nº 0291-04/12 da 4ª JJF, com Recuso não provido através Acórdão nº 0291-13/12 da 3ª CJF.

Em relação às “Operações com Composto Lácteo, infração 02, o artigo 87, XXI faz menção expressa ao “leite em pó”, deixando de incluir de forma expressa, no benefício da base de cálculo do ICMS, o composto lácteo. O composto lácteo é produzido pela Nestlé do Brasil Ltda., detalha os ingredientes do produto e afirma que o produto em questão diferencia-se do leite em pó, pelo fato de sua composição, além do leite são acrescidos nutrientes e vitaminas.

Cabe ainda observar que, conforme indica o autuante, a Instrução Normativa nº 28/07, expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA – assim classifica os mencionados produtos, obrigando os fabricantes a grafarem nas suas embalagens a frase “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”, no item 9.3 (IN-28/07).

Cita o autuante e transcreve o Acórdão JJF nº 0268-02/12 quanto a esta questão, cuja decisão acolhe o entendimento do autuante, ratificada em segunda Instância administrativa, pela 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0289-13/13. Cita também o Acórdão nº 0314-01/13 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Conforme acima alinhado, parte das alegações defensivas, quanto à infração 01, foram acolhidas, resultando em um novo DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011 - Informação Fiscal, que altera o valor da Infração 1 de R\$ 153.316,87 para R\$ 134.953,39, conforme Demonstrativo de Débito abaixo.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo	Alíquota %	Multa (%)	Valor Histórico
31/01/11	09/02/11	99.999,41	17	60	16.999,90
28/02/11	09/03/11	98.245,53	17	60	16.701,74
31/03/11	09/04/11	111.419,88	17	60	18.941,38
30/04/11	09/05/11	122.247,41	17	60	20.782,06
31/05/11	09/06/11	97.263,41	17	60	16.534,78
30/06/11	09/07/11	48.833,24	17	60	8.301,65
31/07/11	09/08/11	52.700,47	17	60	8.959,08
31/08/11	09/09/11	37.161,47	17	60	6.317,45
30/09/11	09/10/11	29.933,06	17	60	5.088,62
31/10/11	09/11/11	50.806,59	17	60	8.637,12
31/11/11	09/12/11	25.853,76	17	60	4.395,14
31/12/11	09/01/12	19.379,24	17	60	3.294,47
<b>Total da Infração 01</b>					<b>134.953,39</b>

Assim, quanto à infração 01 cabe a procedência parcial e procedência integral quanto a 02.

A Infração 3 trata das transferências de mercadorias tributadas efetuadas pela autuada para outras Unidades da Federação com erro na aplicação da alíquota.

O sujeito passivo aplicou a alíquota de 7% nas transferências, quando a Legislação estabelece a alíquota de 12% nas saídas deste Estado para Outras Unidades da Federação.

Cabe destaque a afirmação do impugnante de que as operações refletem transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, que o fato do imposto ter sido destacado à alíquota de 7%, indica se tratar de devoluções de mercadorias, cabendo, portanto, a alíquota de 12% e não de 7%.

Apesar de o autuado apresentar espelho de uma nota fiscal, não prova a existência de devolução, nem o aludido documento demonstra tal operação.

Quanto às decisões dos tribunais quanto à incidência do ICMS nas transferências, será enfrentada em conjunto no momento que se tratar da competência desse Contencioso Administrativo para apreciar a constitucionalidade das normas aqui aplicadas.

A Infração está totalmente respaldada na Lei 7014/96 que é regulamentada pelo artigo 50 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97:

**Art. 50.** As alíquotas do ICMS são as seguintes:

(...)

**II - 12%, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto;**

**Art. 56.** A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

(...)

**IV - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:**

**a) o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou**

O autuante anexa cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 541 a 558 do PAF), onde constam os CFOPs, informados pelo contribuinte, ou seja, 6409 que caracterizam transferência de mercadorias para outra Unidade da Federação.

Diante do exposto, cabe a manutenção integral da infração 03.

No que alude à infração 4, trata da utilização indevida de crédito de ICMS em função de destaque a maior do imposto nos documentos fiscais, na entrada de produtos cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, conforme estabelece o artigo 87 inc. V e XLIV do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97.

Destaca, corretamente o autuante, que no DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO FISCAL RBC 56308648 2011 na coluna Alíquota Correta foi atribuída equivocadamente a alíquota de 7% para os produtos com descrição inicial HP e ASUS que correspondem a computadores, mas que não foram identificados como tal durante a ação fiscal. Afirma que está efetuando a correção através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO FISCAL ICMS RBC 56308648 2011 - Informação Fiscal (anexo 05 fls. 559 a 561 do PAF) que altera o valor da Infração 4 de R\$1.713,89 para R\$647,61, conforme Demonstrativo de Débito abaixo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo	Alíquota %	Multa (%)	Valor Histórico
-----------------	-----------------	--------------	------------	-----------	-----------------

31/01/11	09/02/11	985,88	17	60	167,60
28/02/11	09/03/11	495,65	17	60	84,26
31/03/11	09/04/11	54,35	17	60	9,24
30/04/11	09/05/11	78,53	17	60	13,35
31/05/11	09/06/11	94,35	17	60	16,04
30/06/11	09/07/11	482,65	17	60	82,05
31/07/11	09/08/11	161,76	17	60	27,50
31/08/11	09/09/11	30,00	17	60	5,10
30/09/11	09/10/11	474,82	17	60	80,72
31/10/11	09/11/11	133,76	17	60	22,74
31/11/11	09/12/11	577,71	17	60	98,21
31/12/11	09/01/12	240,00	17	60	40,80
<b>Total da Infração 04</b>					<b>647,61</b>

Verifico que o autuado reconhece esta infração, contudo cabe de ofício concordar com o autuante, ao reduzir o valor ora exigido.

A infração 04, portanto, é parcialmente procedente.

A infração 6 trata da falta do estorno proporcional do crédito fiscal decorrente de saída operada com “redução de alíquota”.

A exigencia tributária está amparada no que alinha as normas seguintes:

**LEI 7014/96:**

**Art. 30.** 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:

**I -** for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

**RICMS/97:**

**Art. 100.** O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

**I -** forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

**II -** forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

Diante do exposto não cabe mais a alegação que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas amparadas por redução de base de cálculo não encontra amparo na referida Legislação Estadual ou na Lei Complementar nº 87/96, já que, conforme será demonstrado em seguida, tal exigência tem lastro inclusive na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”.

No que diz respeito ao Convênio ICMS 128/94 não cabem as arguições defensivas, na medida em que se trata de um Convênio autorizativo, em sua cláusula Primeira § 1º significando que os Estados conveniados não estão obrigados a implementá-lo.

A fiscalização identificou operações com redução da base de cálculo estabelecida na Legislação Estadual, que inclui produtos da cesta básica com redução na base de cálculo de 100%.

O RICMS no seu artigo 51 estabelece as alíquotas especiais para os produtos da cesta básica, mas a autuação foi embasada na falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias com saídas subsequentes com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Destaca o autuante que os valores apurados nesta infração referem-se quase que totalmente a produtos que não estão enquadrados como cesta básica, porém, conforme a Legislação Estadual o contribuinte está obrigado a efetuar o estorno de crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de todas as mercadorias, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando tais mercadorias forem objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Cabe reproduzir a indicação das decisões trazidas pelo autuante, relativas a mesma empresa, sobre esta questão, conforme ACÓRDÃO CJF Nº 0185-11/10 relativo ao Auto de Infração nº 207494.0001/08-4 e parte do voto do ACÓRDÃO CS Nº 0031-21/09 relativo ao A. I. Nº 110123.0016/04-9.

Diante do exposto cabe a manutenção integral da infração 06.

Quanto às infrações 7, 8 e 9 tratam de “Entrada e Saída de Mercadorias Sem Documento Fiscal/Registro

*Fiscal”*

No que tange a alegação do impugnante de Ilegalidade da Presunção como Meio de Prova, cabe observar que as decisões citadas na impugnação não têm relação com a infração em questão, bem como os argumentos defensivos alinhados, na medida em que foram apuradas omissões de saídas. Quanto às entradas omitidas, se trata de imposto devido por solidariedade e substituição tributária.

Verifico que o sujeito passivo não arregimenta elementos materiais que sustentem a existência de erros no levantamento de estoque realizado pelo autuante, que procedem em conformidade com a Portaria 445/98.

Conforme informa o autuante todos os dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ que foram utilizados no Levantamento Fiscal, foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme podemos verificar no Relatório fl. 210 do PAF, ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

Quanto ao argumento de que não se pode no mesmo exercício cobrar ICMS, concomitantemente, sobre a omissão de entrada e omissão de saída, segue reprodução da informação fiscal “...a legislação tributária estadual, através do § 1º do artigo 60 do RICMS/BA e do artigo 13 da Portaria nº 445/98 estabelece que seja cobrado o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária, que no caso foi a de saída. Não houve, portanto, violação ao princípio da estrita legalidade, já que o imposto foi cobrado em razão da realização de operação de circulação de mercadoria, conforme previsto em lei, ao passo que a metodologia empregada na realização do levantamento quantitativo de estoque é que seguiu dispositivos infra legais.”

No que tange às alegações da autuada que o agente fiscal não acostou documentos que comprovam a efetiva circulação das mercadorias, tal prova não cabe a fiscalização, ônus do impugnante. Cabe ao autuante anexar todos os papéis de trabalho, indicando estoques iniciais, finais, entradas, saídas e preço médio, bem como o demonstrativo da apuração das omissões, o que foi feito e entregue ao impugnante.

Assim, todos os valores que respaldam a exigência estão devidamente relacionados nos demonstrativos que foram anexados ao auto de infração, cujas cópias, como disse, foram entregues ao contribuinte através CD-R mediante recibo às fls. 216 a 219 do PAF, onde os valores dos preços médios das mercadorias e o valor do imposto foram apurados em conformidade com o que determina a Legislação Estadual, ou seja, RICMS/BA e Portaria nº 445/98. Reproduz o RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e a Portaria nº 445/98.

Quanto às alegações da autuada, com relação às infrações 7, 8 e 9, que o Auto de Infração, teria se baseado tão somente em mera presunção, conforme já alinhado, não se trata de presunção e sim de infrações exigidas por omissão de saídas (07), solidariedade (08) e substituição tributária (09).

Assim, as infrações 7, 8 e 9 representam fatos geradores distintos, a cobrança do ICMS de nenhuma delas foi baseada em presunção e sim em fatos geradores distintos, efetivos e comprovados.

Quanto à alegação de “Diferença no Estoque – Quebras e Perdas, afirma ainda, a fim de demonstrar a boa-fé perante o Fisco Baiano, reconhecer que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2011, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97).

Verifico que o sujeito passivo reconhece as diferenças, atribuindo-as a quebras e perdas.

O autuado, contudo, não apresenta documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2011, inclusive quanto aos créditos fiscais, conforme reconhece o próprio impugnante.

O autuante alinha considerações pertinentes quanto ao índice de perdas apresentado pela autuada: No exercício foram movimentados 52365 itens, contudo só foram selecionados para o Levantamento Quantitativo 29717 itens dos quais 14085 apresentaram omissão de saídas. Ora o valor de saídas apurado de R\$ 2.578.396,17 corresponde apenas às mercadorias selecionadas que correspondem a 56,7 dos itens de mercadorias movimentadas no exercício, ou seja, se fossem lançados nos levantamentos todos os itens comercializados possivelmente encontrariam um valor de omissão de saídas, superior àquele apurado. Isto posto, conclui-se que o índice de perdas calculado pela autuada de 2,2% não corresponde à verdade, uma vez que o valor de omissão de saídas apurado no levantamento de estoques correspondente apenas a uma parte das mercadorias e foi comparado com o valor total das saídas do Exercício.

Salienta, ainda o autuante, acertadamente, que mesmo comprovando perdas normais, não existe previsão legal, para consideração das mesmas em diferença de Auditoria de Estoques na atividade da autuada.

Quanto às alegações da autuada que em relação à maior parte dos produtos a diferença de estoque apurada é inferior a 10 unidades em todo o ano e que muitas das diferenças apontadas é de apenas uma unidade de determinado produto, conforme informa o autuante, não existe qualquer dispositivo legal que estabeleça quantidades mínimas na apuração do resultado no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadoria.

*Em relação a “Produto Genérico” de que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, informa corretamente o autuante que se a defendant utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a Legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 824-F do RICMS/BA.*

*É importante observar que o autuante apresenta, na informação fiscal, com nova manifestação do autuado, intimação para Apresentação de Informações em meio Magnético, Demonstrativo das Irregularidades nos Arquivos Magnéticos e Recibo de Arquivos Magnéticos (fls. 562 a 565 do PAF), não atendendo até a presente data, infringindo assim a legislação tributária (RICMS/BA).*

*As alegações da autuada com referência aos denominados produtos genéricos, não podem ser acolhidas, visto que é obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por consequência os arquivos SINTEGRA de maneira que refletem a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar descontroles não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização. Na hipótese de no momento da comercialização o operador não ter conhecimento do código do produto, a medida adequada é uma posterior retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.*

*O autuante aponta vários autos de infração (PAF 1477710001117 Acórdão 329-05/11, PAF 1477710002113 Acórdão 42-03/12, PAF 1477710003101 Acórdão 103-05/11, 67-01/13 do PAF 147771.0001/12-5, 71-01/13 do PAF 147771.0002-12/1), e 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3, 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara) e PAF 1477710002/13-0, com o brilhante voto vencedor do Conselheiro José Raimundo Conceição contendo esta infração julgada procedente por este D. Conselho de Fazenda.*

*Foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item constante do levantamento e entregues à autuada através dos demonstrativos constantes do Auto de Infração e do CD-R que foi anexado ao auto com cópia entregue também a autuada conforme recibo anexado ao PAF (fls. 216 a 219).*

*Quanto à arguição de que foram cadastradas algumas mercadorias como Produto Genérico, caberia trazer aos autos tais provas, o que efetivamente não ocorreu.*

*Não verifico aplicação do art. 112 do CTN, na medida em que foram demonstradas claramente as omissões através dos levantamentos de estoque levados a efeito pelo autuante.*

*Diante do exposto ficam mantidas as infrações 07, 08 e 09.*

*No que diz respeito à infração 10 a autuada apresentou os documentos (Doc. 09 e 10) fls. 463, 465 e 466 que comprovam o recolhimento do ICMS reclamado na Infração 10 que corresponde a Antecipação Tributária relativa ao ajuste de estoque de Colchoaria que passou a ser incluído no Regime de Substituição Tributária.*

*Assim, cabe a improcedência da infração 10, acolhida também pelo autuante.*

*No que se refere às infrações 5 e 11:*

*INFRAÇÃO 5 (01.02.05) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 58 a 77), Demonstrativos (fls. 45 a 57) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$72.190,73. Multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 11 (07.01.02) – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 133 a 146), Demonstrativos (fls. 121 a 132) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$26.586,34. Multa de 60%;*

*O autuante pede que se observe o Demonstrativo de Auditoria Situação Tributária Anexo 06 (fls. 566 a 569 do PAF) anexado na Informação Fiscal, sendo que a autuada não adota um critério uniforme no que diz respeito a tributação nas saídas das mercadorias constantes das infrações 5 e 11, ou seja, a mesma mercadoria ora sai tributada, ora sai sem tributação. Este procedimento dificulta a aplicação da penalidade sugerida pela autuada, ou seja, a prevista no artigo 42, inciso II, da Lei nº 7.014/96.*

*Para se aplicar apenas a multa e não exigência do imposto caberia ao autuado demonstrar que, em relação às mercadorias que não efetuou a antecipação, efetuou integralmente as saídas tributadas o que efetivamente não ocorreu.*

*O autuado não procedeu conforme determina a Legislação que é efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação e não se creditar do imposto na entrada das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como estabelece o RICMS/BA.*

*O ônus probatório é do sujeito passivo de que deu saídas tributadas indevidamente e solicitar restituição, o que no presente caso não ocorreu.*

Cabe destacar que as mesmas infrações já foram julgadas procedentes. A título ilustrativo, citamos os Acórdãos 185-11/10 do PAF 2074940001084, 329-05/11 do PAF 1477710001117, 42-03/12 do PAF 1477710002113, 185-11/10 do PAF 2074940001084, 103-05/11 do PAF 1477710003101, 67-01/13 do PAF 147771.0001/12-5, 71-01/13 do PAF 147771.0002-12/1, 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3 e 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1<sup>a</sup> Câmara).

Diante do exposto ficam mantidas as infrações 05 e 11.

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, especialmente no que alude a Súmula 166 do STJ, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Constam, às fls. 573/576, DAEs de pagamentos no qual tem como objetivo comprovar o recolhimento das infrações 4 e 12 do Auto de Infração, cabendo observar que na infração 04 foi reduzido o valor exigido, bem como a infração 12 foi reconhecida a procedência, cabendo a sua manutenção integral.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 650 a 706), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde informou que efetuou o pagamento das Infrações 04 e 12, não estando as mesmas em lide.

Disse que grande parte das operações nas Infrações 01 e 02 são relativas a saídas de leites “longa vida” e de compostos lácteos.

No tocante às operações com leites “longa vida”, questionou a redução da carga tributária aplicável exclusivamente ao produzido no Estado da Bahia, instituindo tratamento diferenciado em função da sua procedência, afrontando o Art. 152 da CF/88 e o Art. 11 do CTN, acostando excertos de decisões do STF.

Também acusou violação ao Art. 155, § 2º, II, “g” da CF/88, sob o argumento de que o leite “longa vida” é um produto essencial, que compõe a cesta básica, não podendo o legislador baiano prescindir do objetivo social da seletividade, majorando o seu preço final e implicando em evidente impacto social àqueles que não tem acesso às mercadorias produzidas dentro do Estado da Bahia.

Detalhou a diferença entre o leite em pó e o composto lácteo, sendo que este último é o leite em pó acrescido de outras vitaminas e nutrientes, aduzindo que tal circunstância não pode ser trazida como excludente ao benefício da redução de base de cálculo, por nítida violação ao princípio da isonomia e da seletividade, apenas porque o MAPA obriga os fabricantes a grafarem em suas embalagens a frase “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”.

Afirmou que as operações objeto da Infração 03 dizem respeito a devoluções de mercadorias a outras filiais em operações de transferência com os CFOPS 6.152 e 6.409, cujo retorno é tributado com base na alíquota da primeira operação, consoante estabelece o Art. 651, parágrafo único, do RICMS/97.

Destacou que a falta de informação dos detalhes das operações originais não é justificativa para se presumir a ocorrência de infração à legislação tributária, quando menos, a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Explicou que não se configura fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos do Art. 155, II da CF/88, jurisprudência do STF e doutrina que acostou, bem como em excerto de Acórdão da 1<sup>a</sup> JF.

Em relação à Infração 06, asseverou que agiu de acordo com o disposto no Convênio ICMS 128/94, que revogou o Convênio ICMS 139/93, no qual o Estado da Bahia concordou em estabelecer a carga tributária de 7% às mercadorias componentes da cesta básica, bem como a não exigir o

estorno proporcional do crédito fiscal, o que impede a imposição de multa, nos termos do Art. 100, IV, e parágrafo único, do CTN.

Aduziu que, conforme a LC nº 24/75, cabe a cada Ente Federado, única e exclusivamente, publicar o respectivo e competente Decreto ratificando ou não os termos do Convênio celebrado, sem conferir autorização para conceder, alterar ou revogar benefícios fiscais.

Entendeu que os Estados e o Distrito Federal resolveram adotar a expressão “redução da carga tributária” com o objetivo único de permitir a transição do benefício de redução de base de cálculo para redução da alíquota interna.

Ressaltou que a CF/88 exauriu as hipóteses de exceções ao princípio da não cumulatividade no seu Art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, não competindo à legislação infraconstitucional impor qualquer outra forma de vedação ao aproveitamento de crédito fiscal.

Alegou a nulidade das Infrações 07, 08 e 09, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, pela utilização de presunção como meio de prova e pela realização da auditoria por espécie, e não por gênero de mercadorias, relacionando 52 (cinquenta e dois) códigos de absorventes, cadastrados por terem ou não abas, e por serem suaves, ultrafinos ou de fornecedores distintos.

Discorreu sobre as quebras e perdas normais inerentes à sua atividade, em relação à omissão de saídas exigida na Infração 07, afirmando que anexou a 9ª e 10ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro, sendo que a diferença apurada representou o percentual de 2,12% do seu faturamento anual, perdas razoáveis e normais, abaixo da estimativa apresentada no estudo.

Reconheceu que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano de 2011, infringindo a obrigação acessória prevista no Art. 201, IV do RICMS/97, devendo o lançamento ser convertido na multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

Destacou que a diferença de estoque apurada em relação à maior parte das mercadorias é inferior a 10 (dez) unidades, sendo muitas de uma unidade, conforme lista que apresentou.

Afirmou que a diferença decorreu também 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.

Questionou a ilegitimidade da exigência de ICMS sobre aquisições de mercadorias com posterior saída tributada nas Infrações 05 e 11, tendo em vista que as mercadorias relacionadas foram devidamente tributadas por ocasião das saídas com base na alíquota interna, não implicando em prejuízo ao erário.

A despeito do alegado pelo Autuante de que o Autuado não adota um critério uniforme, sendo que a mesma mercadoria ora sai tributada, ora sem tributação, deveria ser excluído os valores cuja tributação foi identificada, não desqualificar a totalidade das operações, ou caberia apenas a penalidade: no caso da Infração 11, a imputada na Infração 12.

Pugnou pela intimação pessoal de sua advogada infra-assinada, no endereço que indicou, para realização de sustentação oral.

Tendo sido demonstrada a insubsistência da cobrança, no tocante à parcela que não foi objeto de recolhimento (item 4 da peça acusatória), requereu o provimento do Recurso Voluntário, para que seja cancelada a exigência em sua totalidade ou, quando menos, que o cancelamento recaia sobre a imposição de multa, juros de mora e demais encargos.

Registro a presença da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Gabriela Pellicotti Lins, OAB/SP nº 392.261.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 12 (doze) infrações, sendo quase todas objeto do Recurso Voluntário, exceto as Infrações 04, 10 e 12.

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, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

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 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.

Quanto à nulidade das Infrações 07, 08 e 09, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, esclareço desde já, que não se trata de utilização de presunção como meio de prova, mas da própria verificação de que ocorreram saídas de mercadorias tributadas normalmente sem registro (Infração 07), bem como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária tiveram suas entradas omitidas (Infrações 08 e 09).

Não é minimamente razoável sugerir a realização da auditoria por espécie ou por gênero de mercadorias, em estabelecimento de rede altamente informatizada, onde todas as mercadorias são cadastradas com códigos de barras específicos.

Tomamos como exemplo os absorventes relatados pelo Autuado: todos possuem códigos EAN e seus preços médios variam de R\$0,60 (ABS SEJA LIVRE SUAVE C/ABA C/8) a R\$14,85 (ABS ALWAYS PROT T NOT C/32 - PROM). Não é razoável supor que o Autuado esteja registrando um pelo outro, principalmente com uma diferença de preço tão plural, principalmente quando é tão comum observarmos que o registro é realmente efetuado pelo código constante na embalagem.

Portanto, afasto as nulidades suscitadas.

Ressalto, que as intimações são efetuadas consoante o disposto no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

As Infrações 01 e 02 apontam 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 e notas fiscais, respectivamente.

O Autuado alegou que não foi respeitada a redução de base de cálculo prevista para “leite longa vida”, em razão de não terem sido produzidos neste Estado, infringindo precedentes do STF e o Art. 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, também acusando violação ao Art. 155, §2º, II, “g” da CF/88, por se tratar de mercadoria incluída na cesta básica

Conforme o Art. 167, I e III do RPAF/99, essa 2ª CJF não tem competência para declarar a constitucionalidade 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 o Art. 87, XXI e XXXV do RICMS/97, 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 estava 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”, conforme determinação do órgão regulador, o MAPA.

Ademais, se acaso for considerado inconstitucional ou ilegal o benefício concedido pelo Estado da Bahia, não significa que as mercadorias objeto da autuação terão sua carga tributária reduzida, mas que não terá validade a redução de carga tributária aplicada às mercadorias utilizadas como paradigma.

Assim, não há como acolher as teses do Autuado, e não há reparo a fazer na Decisão recorrida em relação a estas Infrações 01 e 02.

Assiste razão ao Autuado em relação à Infração 03. Todas as notas fiscais se referem a devoluções de produtos recebidos em transferência de seus estabelecimentos situados no Estado de São Paulo.

Independentemente da discussão ora em voga no STF acerca da incidência do ICMS nas transferências interestaduais, em que será decidido apenas a modulação dos efeitos, no caso em tela as mercadorias foram tributadas à alíquota de origem, de forma a anular a operação.

Diante do exposto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário para julgar insubsistente a Infração 03.

O Autuado questionou a ilegitimidade da exigência de ICMS sobre aquisições de mercadorias com posterior saída tributada nas Infrações 05 e 11, alegando que as mercadorias relacionadas foram devidamente tributadas por ocasião das saídas, com base na alíquota interna, não implicando em prejuízo ao erário.

A Infração 05 exige ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária. Tal infração, se caracteriza na entrada das mercadorias e independe se as saídas foram corretamente tributadas ou não.

Portanto, mantenho a Decisão recorrida em relação à Infração 05.

Já a Infração 11, registra o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação.

O Autuado requereu a aplicação da penalidade prevista no §1º, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;”*

Ocorre que não consta nos autos tal comprovação, ao contrário, como informado pelo Autuante e reconhecido pelo Autuado, o mesmo não adota um critério uniforme nas saídas das mercadorias objeto desta infração, ora efetuando saídas não tributadas, ora tributadas. Sendo assim, caberia ao Autuado identificar, por algum método contábil, quais mercadorias adquiridas saíram com tributação, e quais não saíram.

Também mantenho a Decisão recorrida em relação à Infração 11.

Em relação à Infração 06, o Autuado adotou uma tese *sui generis*, ao afirmar que o Estado da Bahia seria obrigado a não exigir o estorno proporcional do crédito fiscal, ao ratificar o Convênio ICMS 128/94, que autoriza os Estados a estabelecer carga tributária mínima de 7% às mercadorias que compõem a cesta básica, cuja Cláusula primeira está transcrita a seguir:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 1º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

§ 2º A fruição do benefício de que trata este Convênio fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas pela legislação de cada unidade federada.”

Ressalto que o referido Convênio é autorizativo, tanto em relação ao estabelecimento da carga tributária mínima de 7% ali prevista, quanto a exigir ou não o estorno proporcional do crédito fiscal.

Ademais, redução de base de cálculo ou de carga tributária tem a mesma efetividade, e conforme o STF já definiu, se referem a uma isenção parcial, daí a necessidade da autorização para que não seja exigido o estorno proporcional do crédito fiscal, exatamente por conta da exceção prevista no Art. 155, § 2º, II, “a” e “b” da CF/88.

Saliento que as mercadorias objeto da Infração 07, as quais são tributadas normalmente, não são as mesmas apuradas nas Infrações 08 e 09, estas sujeitas à substituição tributária por antecipação, não havendo qualquer nexo causal entre a Infração 07 e as Infrações 08 e 09, salvo por terem sido apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

No caso da Infração 07, 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 08 e 09, 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.

Ademais, caso consideradas as aludidas quebras, furtos, perecimentos e perdas, os valores das Infrações 08 e 09 seriam incrementados, uma vez que decorrem de omissão de entradas (*reformatio in pejus*).

No tocante à Infração 07, o Autuado não apresentou as notas fiscais de saída destinadas a documentar os fatos, não havendo como mensurar as citadas ocorrências. O Autuado deveria ter emitido notas fiscais de saída concernentes a esses fatos (perdas e quebras), e escriturado nos livros competentes, mediante o CFOP 5.927 - “lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração” -, o que afirmou não ter feito. Também era 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 Recurso Voluntário, em relação às Infrações 07 a 09, já foram apreciadas nos Acórdãos CJF nº 0286-11/17 e 0150-12/18.

Entretanto, após a lavratura do Auto de Infração e do julgamento de 1ª Instância, foram definidos novos critérios para a elaboração da auditoria de estoques, com a alteração da Portaria nº 445/98, que estabeleceu percentuais mínimos a serem observados para a consideração das omissões de saídas (Infração 07), em especial a inclusão dos §§ 1º a 3º ao seu Art. 3º, *in verbis*:

“§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;

...  
§ 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977.

§ 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.”

Considerando a entrada em vigor do referido dispositivo, como a Infração 07 se refere à omissão de saídas de mercadorias, refiz o demonstrativo de acordo com os seguintes procedimentos: calculei os quantitativos a serem desconsiderados, mediante a multiplicação do percentual de 2,05% sobre o somatório do estoque inicial, mais as entradas ocorridas no exercício para cada mercadoria, subtraí das quantidades exigidas no demonstrativo, desconsiderei os valores fracionados para as mercadorias contadas em unidades, multipliquei pelo valor unitário para encontrar a base de cálculo, aplicando a redução de base de cálculo quando devido, e apliquei a alíquota indicada para cada mercadoria, obtendo o valor efetivamente devido.

Após o refazimento do demonstrativo, os valores exigidos na Infração 07 foram reduzidos de R\$ 427.653,36, para R\$ 84.005,34, ficando mantida a Decisão *a quo* em relação às Infrações 08 e 09.

Saliento que a vasta redução decorreu da existência de grande quantidade de produtos em que foi apurada omissão de apenas uma unidade, quando a aplicação do percentual de perda zera a omissão.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida, para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 1.484.622,95, conforme demonstrativo abaixo:

Infração	Valor Auto de Infração	Valor 5ª JJF	Valor 2ª CJF	Multa	Resultado
Infração 01	153.316,87	134.953,39	134.953,39	60%	Rec. Não Provido/Proc. em Parte
Infração 02	2.806,92	2.806,92	2.806,92	60%	Rec. Não Provido/Procedente
Infração 03	28.094,65	28.094,65	-	60%	Rec. Provido/Improcedente
Infração 04	1.713,89	647,61	647,61	60%	Procedente em Parte
Infração 05	72.190,73	72.190,73	72.190,73	60%	Rec. Não Provido/Procedente
Infração 06	138.774,44	138.774,44	138.774,44	60%	Rec. Não Provido/Procedente
Infração 07	427.653,36	427.653,36	84.005,34	100%	Rec. P. Provido/Proc. em Parte
Infração 08	18.131,39	18.131,39	18.131,39	100%	Rec. Não Provido/Procedente
Infração 09	6.117,89	6.117,89	6.117,89	60%	Rec. Não Provido/Procedente
Infração 10	4.620,21	-	-	60%	Improcedente
Infração 11	26.586,34	26.586,34	26.586,34	60%	Rec. Não Provido/Procedente
Infração 12	1.000.408,90	1.000.408,90	1.000.408,90	Multa	Procedente
<b>Valor Total do AI</b>	<b>1.880.415,59</b>	<b>1.856.365,62</b>	<b>1.484.622,95</b>		

#### VOTO DIVERGENTE (Infração 2 - Composto Lácteo)

Peço vênia 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 2 ao “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 suscetível 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 extractivos animais e vegetais:*

(...)

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

Causa espécie a singeleza com que o art. 87, inciso XXI tratou da matéria em debate, limitando-se a consignar o conceito genérico “leite em pó”, sem 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 suscetível do benefício pelo simples fato de que, à 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 ressalvar que as matérias insertas no retro citado artigo não podem ser objeto de ilações ampliativas, com o objetivo de estender os benefícios fiscais a hipóteses não contempladas na lei.

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 pesa 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, açucares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe tiraram a essência, restando mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT, carreado aos autos pelo contribuinte.

Este é o voto.

## 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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147771.0002/14-8**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 484.214,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 382.077,32, e 100% sobre R\$ 102.136,73, 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 total de **R\$ 1.000.408,90**, prevista na alínea “d” do inciso II do mesmo Artigo e Lei, com os acréscimos moratórios, de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 2 - Composto Lácteo) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antônio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 02 - Composto Lácteo) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Henrique Silva de Oliveira e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE –  
(Infração 02 - Composto Lácteo)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR DA PGE/PROFIS