

A. I. Nº. - 279459.0004/07-0
AUTUADO - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTE - FERNANDO ANTONIO CÂNDIDO MENA BARRETO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 16. 12. 2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0424-01/08

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saída omitidas. Infração subsistente. **b)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. A adoção da proporcionalidade concernente às saídas com mercadorias tributáveis reduz o montante do débito. Infração mantida parcialmente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97. A exclusão de mercadorias não enquadradas no regime da substituição tributária enseja a redução do débito. Infração parcialmente mantida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A comprovação de que tinham sido incluídas mercadorias compreendidas na substituição tributária, reduz o valor exigido. Imputação caracterizada de forma parcial. Não acatadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 26/12/2007, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 2.962.530,44, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, nos exercícios de 2004 e 2006, com exigência do imposto no valor de R\$ 1.689.770,01, acrescido da multa de 70%, conforme demonstrativos analíticos e cópias do inventário, assim como do Anexo I (fls. 09 a 65);

02 – deixou de recolher o ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 816.594,15, acrescido da multa de 70%, conforme demonstrativos analíticos e cópias do inventário, assim como do Anexo II (fls. 66 a 162);

03 – recolheu a menos o 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, relacionadas no anexo 88 [no inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de janeiro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$ 396.968,32, acrescido de multa de 60%, conforme demonstrativo analítico e Anexo III (fls. 163 a 251);

04 – deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de outubro a dezembro de 2005 e de janeiro a junho de 2006, com exigência do imposto no valor de R\$ 59.197,96, acrescido da multa de 60%, conforme demonstrativo analítico e Anexo IV (fls. 252 a 357).

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 382 a 413 (vol. II), quando solicitou que as intimações pertinentes ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, com escritório na Av. Magalhães Neto, nº. 1.856, sala 610, Pituba – Salvador – BA – CEP 41.810-012, Edifício TK TWER.

Argúi, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de falta de clareza e precisão, violando as regras contidas no art. 18, inciso IV, alínea “a” e no art. 39, inciso III do RPAF/99, que transcreveu. Salaria que o lançamento fiscal, além de não conter os elementos suficientes para se determinar, de forma exata, a infração e o infrator, não é claro nem preciso em relação às descrições dos fatos geradores das infrações.

Versando a respeito das infrações 01 e 02, que tratam de omissões de saídas e entradas, afirma que a descrição do fato não se encaixa no tipo legal descrito como infringido, isto em relação à infração e à multa, nem guarda relação lógica. Transcrevendo trecho do teor da descrição relativa à infração 01, alega que apesar de ser dito que houve omissão de saídas decorrentes de omissão de entradas, quer cobrar imposto como se o fato gerador do ICMS ocorresse na entrada de mercadorias no estabelecimento. Acrescenta que, além disso, indica se tratar de operação “decorrente de falta de registro de entradas”, porém considera como base de cálculo o valor das saídas tributáveis. E indaga: “afinal, a infração é de omissão de entrada ou de saída?”

Aduz que considerar a infração como decorrente de omissão de entradas e tributar como omissão de saídas fere a lei e a lógica, pois quando se imagina omissão de entradas, pode-se conceber que se trata de omissão de receitas anteriormente obtidas e usadas para o pagamento das entradas não escrituradas, porém nunca querer transformar omissão de entradas em omissão de saídas. Afiança que o fisco deve aplicar o fato à norma, tendo em vista que a falta de comprovação clara de ocorrência do fato, assim como a ausência de seus requisitos obrigatórios tornam o Auto de Infração um ato nulo.

Observa que ocorre um fato esdrúxulo também no caso da infração 03, onde está consignado que foi efetuado o recolhimento a menor do ICMS referente à aquisição de mercadorias relacionadas nos anexos 69 e 88, entretanto no Auto de Infração não constam os mencionados anexos e tendo em vista que o anexo 69 foi revogado desde 31/12/2002 e disciplinava o pedido de uso ou cessação de uso de equipamento emissor de cupom fiscal, tema sem relevância na autuação.

Argumenta que os fatos concernentes à infração devem estar provados de forma indubitável, de modo que qualquer ambigüidade torna o lançamento inválido, o que somente é afastado se ele estiver acompanhado de provas produzidas pelo fisco (art. 333, inciso I do CPC) e não pelo contribuinte, já que de acordo com a lei é do fisco o dever de lançar, nos moldes do art. 142 do CTN, o que está de acordo com decisão proferida pelo TRF no processo nº. 368-6-RJ.

Na seqüência, transcreve o pensamento do professor Paulo Celso B. Bonilha a respeito da regra processual de que o ônus da prova cabe à Fazenda, extraído da obra “Da Prova no Processo Tributário”, assim como trecho da obra “Direito Econômico e Empresarial”, de autoria de Ives Gandra da Silva Martins sobre o mesmo tema. Afirma que o lançamento tributário deve proceder da prova, trazendo aos autos, também, as ementas relativas aos processos de nº.s 48.516-SP (do STJ) e 18.521-1-RS (do TRF).

Argumenta que, desta forma, não tendo o autuante se incumbido de provar suas alegações, a autuação deve ser julgada inválida e nula, conforme posicionamento do CONSEF/BA, de acordo com as decisões referentes aos Acórdãos JJF nº. 0045/99 e JJF nº. 0196/99, cujas ementas transcreveu. Assim, requer a nulidade do procedimento fiscal, sob a alegação de ausência de requisitos legais para lhe dar validade, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado sem nenhuma prova das ilegalidades imputadas, o que foi feito de maneira obscura e ilógica, conforme determinam os artigos 18, IV, “a” e 39, III do RPAF/99.

Citando Hely Lopes Meirelles a respeito da nulidade do ato prejudicado por vício insanável, em decorrência de defeito em seus elementos constitutivos, afirma que se o Auto de Infração foi lavrado sem provas e sem considerar dados objetivos presentes nos documentos fiscais, o autuado fica extremamente prejudicado, por ter cerceado o seu direito de defesa. Afiança estar firmado na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que o cerceamento ao direito de defesa, em decorrência da falta da garantia do contraditório e da ampla defesa, implica em nulidade do ato resultante, conforme se verifica nas ementas relativas aos Acórdãos JJF nº. 2027/00 e CJF nº. 0384-12/02. Acrescenta que o próprio RPAF/99, através dos transcritos artigos 2º e 18, inciso II, consagra o direito à ampla defesa e veda o cerceamento ao direito de defesa.

Assevera que sendo o Auto de Infração um ato administrativo vinculado ao princípio da reserva legal (art. 142 do CTN), não pode trazer dúvidas sobre a compreensão dos fatos narrados, sob pena de agredir o direito de defesa e o patrimônio do contribuinte. Como a autuação se revela confusa e ilógica, imputando a prática de omissão de entradas e tributando pela omissão de saídas, não cuida da verdade dos fatos, terminando por cercear o direito de defesa do impugnante, razão pela qual deve ser julgada nula, em atenção ao disposto nos artigos 2º e 18, inciso II do RPAF/99 e na jurisprudência citada.

Trata sobre o mérito, se manifestando a respeito das quatro infrações em separado, visando demonstrar que o Auto de Infração é improcedente.

Infração 01 – aduz que o imposto exigido, bem como a multa aplicada não podem prosperar, pois as alegadas omissões não ocorreram, pelos motivos que expôs em seguida, quando, objetivando construir uma cadeia de argumentos lógicos e jurídicos, considerou que a alegada infração versa sobre omissão de saídas.

1º) Índice de quebras – alega que não foi levado em consideração o índice de quebras no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, nem o índice relativo à devolução de produtos em decorrência do prazo de validade vencido, deteriorização, etc. Afirma ser uma

constante na vida das empresas a inutilização ou a deteriorização de mercadorias, em face da comercialização normal, obsolescência ou perecimento no decorrer de suas atividades (doc. 02 – fls. 431 a 444).

Ressalta que o autuante exigiu ICMS sob alegação de omissão de saídas, sem atentar para a circunstância de que nas quebras não ocorre o fato gerador do imposto, tendo em vista, ademais, que o fisco não teria dificuldade para apurar as quebras de estoque. Acrescenta que se fosse considerado que o volume de mercadorias apontado no relatório da fiscalização decorreria de quebras, estar-se-ia diante de um índice de 1,7% do total comercializado em relação aos itens levantados, portanto dentro de uma razoabilidade.

Afiança ser um fato que as quebras existem e que o índice de 1,7% está dentro da normalidade, isto devido à eficiência dos controles do impugnante, que garante um índice tão pouco expressivo. Observa que se por absurdo esse índice estivesse fora dos limites da normalidade, estar-se-ia diante da obrigatoriedade de estorno do crédito fiscal, nunca de ocorrência de fato gerador ou de venda presumida. Destaca que as quebras nem sempre são recuperadas através de adição ao preço de venda e, além disso, as seguradoras dificilmente cobrem esse tipo de custo, resultando em perdas para os contribuintes, que têm que arcar com a obrigação do estorno, mediante anulação dos créditos do ICMS registrados quando da aquisição das mercadorias. Alega: “*Além da queda o coice.*”

Diz que ao não computar os índices de quebra, a fiscalização exige imposto sem que ocorra fato gerador, tendo em vista que o transcrito art. 100, inciso V do RICMS/BA determina o estorno do crédito nos casos de quebra anormal, o que não se evidenciou no caso concreto, significando dizer que está prevista a possibilidade do não estorno quando a quebra de peso ou de quantidade, inerente ao processo de comercialização ou produção, estiver dentro dos limites tecnicamente aceitos para a atividade.

Transcrevendo as ementas concernentes à Resolução nº. 1.961/98 e ao Acórdão JF nº. 1.180/99, emanados do CONSEF, que versam sobre esse tema, salienta que o fato de o fisco não considerar as quebras inerentes à comercialização, distorce completamente a realidade apresentada, o que torna o Auto de Infração ilíquido e incerto, devendo ser julgado improcedente.

2º) Tributação indevida – realça que outro equívoco cometido na autuação consiste na exigência do ICMS das saídas, sem se considerar a tributação a que está submetida cada mercadoria ou mesmo se as saídas se referem a operações internas ou interestaduais. Adverte que ocorreu uma presunção à margem da lei.

Argúi que mesmo que as supostas omissões existissem, seria necessário verificar se os destinatários estariam dentro ou fora do Estado, para fins de aplicar as alíquotas de 17% ou de 12%. Acrescenta que algumas mercadorias apontadas no relatório são isentas do ICMS. Indica que no caso de operações com materiais de acondicionamento há isenção de pagamento do ICMS, entretanto produtos como caixas plásticas e pallets constam no levantamento como sendo comercializados pelo defendente, sendo incluídos nas saídas omissas, exigindo-se o imposto.

Frisa ser notório que não comercializa tais produtos, que são usados exclusivamente para o acondicionamento das mercadorias que comercializa, caso em que a sua utilização se deve à necessidade de transporte de grandes volumes, fato este que não precisa ser provado. Assim, como se utiliza desses materiais apenas com aquele objetivo, não podem ser incluídos dentre aqueles que comercializa.

Afirma que, a despeito disso, no Auto de Infração constam os seguintes itens, em relação ao exercício de 2004: 38.526 “CAIXAS PLÁSTICAS PRETAS UNI 01 PC”, com o ICMS devido de R\$ 126.731,28; 77.729 “PALLETES CHEP AZUL”, resultando no ICMS de R\$ 276.831,83 e 144.809 “PALLETES MADEIRA PBR USADO”, gerando o ICMS de R\$ 532.723,35. Já no exercício de 2006, se verificam os

seguintes itens: 28.485 “CAIXAS PLÁSTICAS PRETAS UNI 01 PC”, representando o ICMS de R\$ 50.119,36 e 141.579 “PALLETS MADEIRA PBR USADO”, com o ICMS de R\$ 497.253,76.

Utilizando-se do art. 19, inciso I, alínea “a” do RICMS/97, ressalta que a movimentação com esses materiais está isenta do ICMS, entretanto essas mercadorias representam 88% da exigência fiscal, significando que apenas 12% do imposto cobrado se refere a operações de circulação de mercadorias. Menciona que o autuante além de não reconhecer que as caixas e os pallets são utilizados apenas no transporte de mercadorias, desconhece que os mesmos sofrem constante desgaste no seu manuseio, tornando-se necessário que o impugnante desenvolva ações visando a recuperação em suas próprias instalações. Como em muitas oportunidades são utilizadas diversas unidades danificadas para montar “novos” pallets, isto resulta na quebra em seus estoques, o que, de forma absurda, foi considerado pela fiscalização como omissão de saídas. E acrescenta que essas situações não são esporádicas e sim ocorrem no dia-a-dia do defendente.

Prosseguindo, afirma que durante a fiscalização o autuante teve oportunidade de conhecer tais fatos, porém o seu trabalho revela uma limitação no cruzamento de dados e na construção de planilhas, quando deveria, com base na realidade fática, concluir se ocorreu a hipótese de incidência do tributo. Conclui que desconhecer que tais materiais não são vendidos ou cobrados dos destinatários das mercadorias e que sofrem constantes desgastes e avarias é querer cobrar imposto com base em ficção. Aduz que bastaria uma análise em sua contabilidade para comprovar que nas operações com esses bens não há faturamento ou pagamento e que o impugnante possui controle específico para as caixas e pallets quebrados, consertados, etc., bastando, para tanto, insistir na investigação (doc. 03 – fls. 445 a 454).

Assevera que nunca comercializou mercadorias sem a emissão de notas fiscais e eventuais diferenças de estoque decorrem de quebras inerentes ao processo comercial, hipótese que a legislação tributária impõe a incidência do ICMS.

3º) Utilização de presunção – argumenta que restando demonstrada a inexistência de omissão de saídas, ao se basear em presunção, o fisco promoveu uma verdadeira revolução contábil, impondo ao autuado, segundo as palavras do Professor Souto Borges, não uma relação jurídica, mas uma verdadeira relação de poder e força. Lembra que de acordo com o princípio da estrita legalidade, não é permitido qualquer tipo de presunção quando as exigências não estejam previstas em lei, sob pena de a autuação resultar numa incerteza jurídica incompatível com o Estado de Direito e a segurança jurídica.

Sustenta que o nosso Sistema Tributário repele presunções, indícios e ficções, que podem não refletir a realidade fática, levando a conclusões errôneas e inverídicas, como entende que é o caso em questão, considerando que a autuação partiu de uma base de cálculo fictícia. Ademais, a presunção não pode transgredir os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, nem servir de pretexto para o confisco, não podendo o fisco cobrar além do que é devido pelo contribuinte. Traz à colação o pensamento do tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, onde é expresso o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva rejeita as técnicas da presunção. Apresenta, ainda, reflexões do renomado professor atinentes à oposição entre a presunção e o princípio da tipicidade fechada, assim como o pensamento do professor Vittorio Cassone a respeito de presunção e dos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.

Afirma que tendo em vista que o levantamento fiscal não se baseou nos reais documentos que poderiam exprimir a fidelidade e a legalidade do lançamento, este fato elide o Auto de Infração, o que implica na improcedência do crédito tributário.

Realça que na realidade a ação fiscal partiu de uma prova indiciária, que sequer chega a ser uma presunção. Alega que o fato que se sobressai neste ponto é que estando a ação fiscal baseada em presunção ou em indícios, não se admite que seja afrontado o princípio da legalidade, com o contribuinte ficando submisso à vontade do fisco, tendo em vista que o lançamento somente pode

ser efetivado quando se verificar a ocorrência do fato imponible. Afiança que a cobrança do imposto por presunção vai de encontro aos preceitos contidos nos artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 144 e 146 do CTN, que expressam as limitações constitucionais do poder de tributar.

Infração 02 – argumenta que as apontadas omissões não existiram, tornando o lançamento fiscal improcedente, pelas razões que passou a apresentar.

1ª) Quebra de peso – não foram consideradas as quebras de peso relativas à entrada de mercadorias, resultando na pretensa omissão da compra de aproximadamente 52.000 quilos de maçã nacional ou importada, o que demonstra o desconhecimento de sua realidade comercial. Entende ser inconcebível imaginar que o impugnante compre maçãs sem notas fiscais. Salienta que, conforme se verifica no próprio relatório, adquiriu apenas no exercício de 2005, o montante de 1.745.506 quilos do produto.

Esclarece que tratando-se de uma mercadoria perecível e tendo em vista que opera como central de distribuição, tem que repartir esses produtos de forma rápida entre as lojas, sob pena de arcar com prejuízos irrecuperáveis. Com isso, a velocidade de giro no estoque permite minimizar as perdas por perecimento. De forma paralela, como se trata de um produto agrícola negociado em grandes volumes, sendo plausível a quebra de peso, em diversas oportunidades compra 100.000 quilos e recebe 103.000 quilos, tendo em vista que o processo de pesagem é menos rigoroso que aquele realizado em suas dependências. Como lá a pesagem é feita em toneladas, arrobas, caixas, etc., a margem de erro admitida é muito mais condescendente.

No caso específico desse produto, o Auto de Infração aponta uma diferença de peso inferior a 3%, percentual esse que se revela insignificante, não se tornando necessário exigir do produtor agropecuário um investimento com balanças mais precisas. Assim, entende que a diferença encontrada na entrada não pode ser apontada como omissão de receitas, pois nesse caso seria necessário imaginar que o produtor teria que emitir uma fatura complementar, a partir da diferença constatada pelo comprador.

Acrescenta que não é plausível conceber que o comprador deveria informar ao fornecedor a respeito da diferença de peso e exigir um faturamento complementar, para ser pago com recursos de vendas não declaradas, principalmente quando se trata de um contribuinte tradicional, que comercializa grandes volumes de mercadorias. Alega que a falta de consideração às quebras de peso distorce completamente a “realidade”, tornando o Auto de Infração ilíquido e incerto, devendo ser julgado totalmente improcedente.

2ª) Falta de previsão legal para presumir a alíquota – argúi que comercializa com milhares de itens, que podem ser tributados a 17% ou a 25%, 7%, 12% ou até 0%, no caso dos isentos ou não tributados, fato não considerado pelo autuante, que previu que os recursos obtidos para pagamento das supostas compras não declaradas teriam se originado da venda de produtos sujeitos a uma só alíquota, a de 17%. Entende que ao exigir da receita omitida a mesma tributação das vendas declaradas, o autuante extrapola o limite do razoável.

Outro erro que considera grave é incluir os produtos “smirnoff ice” e “vinho tinto suave adega Forqueta”, que estão sujeitos à substituição tributária, ao regime normal de tributação.

Alega que os rendimentos auferidos, ainda que presumidos, devem ser rateados com as respectivas atividades econômicas desenvolvidas, proporcionalmente às respectivas receitas. Desta forma, tendo em vista que o defendente comercializa mercadorias sob os mais diversos regimes tributários, dever-se-ia estabelecer uma relação proporcional em relação à origem das receitas tidas como omitidas.

Acrescenta que é fantasioso concluir que foi omitida a entrada de vinho tinto, tributado a 25% ou de leite em pó, cuja carga tributária é de 7%, pagando essas compras com os recursos das vendas desses mesmos produtos, desde quando ao calcular o ICMS devido, o autuante considerou que as outras

receitas decorreram da comercialização do mesmo produto. Ou seja, nega a própria presunção, demonstrando a fragilidade da autuação, razão pela qual esta deve ser julgada totalmente improcedente.

3ª) As receitas imaginadas são utilizadas para pagar despesas inexistentes – argumenta existir um equívoco quando se presume o pagamento de valores não cobrados, pois os bens já pertenciam ao defendente e estão retornando ou porque integram o patrimônio do fornecedor e serão devolvidos quando liberados.

Reafirma que as caixas plásticas e os pallets se prestam a acondicionar as mercadorias, não integrando a comercialização destas, apenas auxiliando no transporte. Nem o autuado nem seus fornecedores comercializam esses materiais, e, à exceção dos novos, todas as movimentações de entrada e de saída se referem a bens que já integram o seu patrimônio ou de seus fornecedores, não existindo compra e venda ou mesmo transferência de recursos.

Afirma que as alegações oferecidas na infração anterior referentes a avarias e reformas desses bens são válidas também neste item da autuação. Indica num quadro os resultados das omissões relativas a esses materiais, salientando que o autuante, ao tempo em que aponta uma omissão de saídas de 251.011 pallets, constata a omissão de entradas de 179.936 unidades, exigindo, de forma absurda, o pagamento do imposto sobre as omissões de entradas.

Assegura que no caso das infrações 01 e 02 o autuante despreza as orientações contidas na Portaria nº. 445/98, da qual transcreve o art. 3º e seus incisos, realçando que presumir omissão de receita para pagar o que não é comprado ou vendido foge do razoável. Repete que as eventuais diferenças de estoque apontadas decorrem das quebras de peso e da mera movimentação física de bens, hipóteses que a legislação tributária não impõe incidência do imposto.

4ª) Utilização de presunção – argumenta que não havendo omissão de entrada ou de receita, conclui-se que os valores apresentados pelo autuante são ilíquidos e incertos, resultando na improcedência da ação fiscal. Renova as alegações concernentes à infração 01.

Infração 03 – observa que na planilha preparada pelo autuante foram detectados os seguintes equívocos:

a) foi aplicada uma margem de valor agregado de 12% para o produto “whisky Gran Par 1000ml”, sem esclarecer onde se encontra previsto esse percentual;

b) exige-se o pagamento antecipado do ICMS relativo às aquisições de café solúvel e bebida mista de fruta, talvez pretendendo equipará-los respectivamente a café torrado ou moído e a suco ou bebida hidroeletrólítica. Entretanto, apesar destes últimos se encontrarem sujeitos à antecipação tributária, aqueles outros não;

c) no caso dos itens “bucha bovino cong” e “charque cupim” não foi utilizada a margem de valor agregado sobre o valor de aquisição, conforme determina a legislação tributária, mas sobre o valor de pauta fixado pelo estado de origem;

d) os valores levantados pela fiscalização não estão de acordo com aqueles verificados em seus registros fiscais e contábeis, fato que conduz à seguinte indagação: qual foi a base de dados adotada pelo autuante para efetuar o lançamento fiscal, se os registros do impugnante demonstram outros valores e quantidades de mercadorias?

Salienta ser este mais um indicador que aponta para a improcedência do Auto de Infração.

Infração 04 – alega que o autuante deixou de considerar dois pontos importantíssimos.

1º) Houve o recolhimento antecipado – o Auto de Infração é omissivo em relação ao pagamento antecipado do ICMS relativo a todas as mercadorias relacionadas. Esclarece que em razão dos milhares de itens que comercializa, permaneceu, mesmo após 30/09/2005 e até maio de 2006, a pagar regularmente o imposto antecipado.

Ressalta que foi exigido o pagamento do ICMS relativo às saídas das mercadorias, porém sem considerar toda a parcela do imposto cobrada na etapa anterior, assim como aquela paga por antecipação, contrariando o princípio da não-cumulatividade. Como era dispensado a tais mercadorias o tratamento da antecipação tributária, não eram lançados nem os créditos relativos às entradas, nem os débitos concernentes às saídas (Doc. 04 – fls. 455 a 718).

Insurge-se contra o lançamento dos débitos atinentes às saídas, desprezando-se todos os créditos fiscais, até mesmo aqueles referentes ao estoque existente à época. Como em relação às mercadorias adquiridas foi pago o ICMS, entende que tem direito ao crédito fiscal referente à sua comercialização. O crédito é legítimo, tanto pela interpretação do direito posto, quanto em razão do princípio da não-cumulatividade, que determina a compensação do imposto devido com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores.

2º) O produto “skinka” é bebida hidroeletrólítica – observa que o autuante desconhece o fato de que o produto “skinka”, fabricado pela empresa Primo Schincariol é classificado como repositor energético para praticantes de atividade física, de acordo com a Portaria nº. 222/98, da atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, NCM – 2202.90.00, mais conhecido como isotônico, estando sujeito ao regime de substituição tributária, conforme estabelece o transcrito art. 353, inciso II, item 3, subitem 3.5 do RICMS/BA.

Ressalta que, assim, não existe nenhum erro no procedimento adotado pelo impugnante em relação a esse produto, caso em que o autuante, por desconhecer a sua classificação, o submeteu ao regime normal de pagamento do ICMS. Acrescenta que pela cláusula primeira, § 2º do Protocolo ICMS nº. 11/91 equiparam-se a refrigerantes as bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) e energéticas, classificadas nas NCMs 2106.90 e 2202.90. Já a Portaria nº. 222/98 da ANVISA aprovou o “Regulamento Técnico referente a Alimentos para Praticantes de Atividade Física”, que apresenta as características dos alimentos que têm a destinação em referência. Conclui que os mencionados dispositivos demonstram que o entendimento do autuante está incorreto.

Assim, afiança restar fartamente demonstrado que os repositores hidroeletrólíticos para praticantes de atividades físicas e repositores energéticos para atletas, quando na forma líquida e estando classificados nas posições NCM citadas, estão sujeitos ao regime de substituição tributária previsto no RICMS/97 e no Prot. nº 11/91.

Assevera restar provado que não foram compensados os créditos do ICMS da aquisição e aquele pago de forma antecipada, assim como que o produto “skinka” está sujeito à antecipação tributária, motivos que devem conduzir à improcedência da autuação.

Multa confiscatória nos percentuais de 70% e 60% - argumenta que os tribunais já têm sedimentado o entendimento de que a multa moratória não pode ultrapassar o percentual de 20%, sob pena de ferir o princípio do não confisco, ressaltando, também, a possibilidade de sua redução pelo Judiciário, em sede de embargos à execução. Para tanto, transcreve as ementas relativas aos Acórdãos oriundos do Tribunal Regional Federal da 5ª Região de nº.s 261285/PE, 307369/RN, 311815/RN, 235473/RN e 309683/RN.

Diante disso, entende que não têm cabimento os percentuais de multa aplicados de 70% e 60%, por contrariar a Lei e a Constituição Federal, mostrando-se confiscatórios e constituindo-se em mais uma razão para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Juros de mora - inaplicabilidade da SELIC – argúi que o Código Tributário Nacional – CTN, como Lei Complementar, portanto hierarquicamente superior à Lei Ordinária nº. 9.065/95 que adotou a taxa SELIC como juros, prevê, por meio do § 1º do art. 161, que só se pode cobrar juros de mora, no percentual máximo de 1%. E tendo em vista que essa previsão se constitui para o legislador ordinário como teto e não como piso, não se pode conceber a aplicação aos créditos tributários a taxa SELIC, que se refere a remuneração de capital e não a juros moratórios.

Salienta que, além disso, de acordo com o Enunciado 001-FCV-IMP, proferido no Fórum Permanente dos Juizes das Varas Cíveis de Pernambuco – Instituto dos Magistrados de Pernambuco, “*a taxa SELIC não pode ser utilizada como taxa de juros moratórios legais*”. Acrescenta que a aplicação da referida taxa deve ficar circunscrita ao universo econômico-financeiro e não ao tributário, tendo em vista que foi criada pelo Conselho Monetário Nacional para ser utilizada pelas instituições que atuam no mercado financeiro.

Afirma que no presente caso está havendo majoração do tributo por via transversa, contrariando o art. 150, inciso I da CF/88 e acima dos limites previstos no CTN. Alega que a SELIC cria um anatocismo, isto é, uma cobrança de juros sobre juros vencidos e não pagos, que se incorporam ao capital desde o dia do vencimento, procedimento não admitido pelo art. 253 do Código Comercial e pelo art. 4º da Lei nº. 22.626/33. Por outro lado, enquanto o § 3º do art. 192 da CF/88 limita a taxa de juros a 12% ao ano, na SELIC os juros se somam mensalmente, situação vedada pelo direito em vigor, conforme se constata na Súmula 121, da Suprema Corte, que estabelece que é “*vedada a capitalização de juros, ainda que expressamente convencionada*”. Nessa linha, transcreve as ementas relacionadas aos julgados do STJ de nº.s 450422-PR, 169298-RS e 164916-RS.

Deste modo, tendo em vista que a taxa SELIC não pode ser aplicada nas relações tributárias, por aumentar de forma artificiosa o débito apurado, cabe a declaração da improcedência do Auto de Infração.

In dubio pro contribuinte – argúi que deve ser considerado o benefício da dúvida, tendo em vista que o art. 112 e incisos do CTN, que transcreveu, estabelecem que em caso de dúvida a interpretação da norma deve favorecer ao contribuinte. Aduz que nesse mesmo sentido têm se pronunciado os Tribunais Superiores, a exemplo dos julgados concernentes aos processos de nº.s RE 90.143 e RESP 38.987-SP, originários do STJ.

Pelos argumentos apresentados, entende restar evidenciada a desconstituição do Auto de Infração, em função de sua ilegalidade, por não terem sido trazidas as provas do ilícito alegado, por cerceamento ao direito de defesa, por desconsiderar a escrita fiscal do impugnante e por cobrar multa fora da previsão legal, tornando os créditos ilíquidos, incertos e ilegais. Porém se restar alguma dúvida, pede que seja aplicada a determinação do art. 112 do CTN, adotando-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando o Auto de Infração improcedente.

Requer que seja anulada a exigência fiscal contida no Auto de Infração por falta de clareza, imprecisão e ausência de provas, cerceando o direito do impugnante. E caso não seja aceita a nulidade, que as infrações sejam julgadas improcedentes.

Protesta e requer, ainda, pela juntada posterior de provas, considerando o volume de documentos e o exíguo prazo de 30 dias para levá-los, assim como pela produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive perícia e diligência, sendo estas duas na condição de preliminar, de acordo com o art. 560 do CPC, para que sejam elucidadas todas as dúvidas atinentes à autuação.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 773 a 777, enfatizando que passaria a explicar com detalhes os procedimentos adotados durante a ação fiscal.

Infrações 01 e 02 – o estabelecimento autuado se refere ao centro distribuidor da rede Bompreço, onde todas as compras são realizadas, de onde as mercadorias são transferidas para as filiais da Bahia e de Sergipe. Observa que a fiscalização compreendeu os exercícios de 2004, 2005 e 2006, quando foram constatadas diferenças de estoque em relação a diversos tipos de mercadorias, sendo cobradas aquelas de maior expressão monetária. Salienta que o impugnante não se insurgiu contra o mérito das diferenças apontadas, limitando-se a questionar o índice de quebra, tributação indevida e a utilização de presunção.

Índice de quebra – apesar da defesa falar em índices de quebra e em estorno de crédito, esse contribuinte não fabrica nenhum produto, estando sua atividade restrita à compra e revenda de

mercadorias prontas para consumo. Argumenta que ao falar em se admitir a existência de índices de quebra, o autuado está reconhecendo as diferenças apuradas no levantamento de estoque, que se encontram bastante detalhadas nos seguintes demonstrativos: resumo de estoque, de entradas, de saídas, livro de inventário e cálculo do preço médio (fls. 10 a 162).

Contesta os “autos de apreensão de mercadorias” e as “solicitações de ajustes de estoque” juntadas pelo contribuinte, argumentando que além de se referirem a mercadorias diversas daquelas objeto do levantamento, à exceção de pallet, esses documentos são datados de 2007, portanto fora do período do levantamento.

Ressalta que o estoque não pode ser ajustado simplesmente através de uma solicitação de ajuste, tendo em vista que para a fiscalização um ajuste somente é válido sendo emitida a respectiva nota fiscal de saída com o destaque do ICMS, já que houve creditamento do imposto na compra da mercadoria. Deste modo, quando há perda, perecimento ou quebra de mercadoria, a baixa do estoque deve ser feita com débito do ICMS. Neste caso, se o ajuste tivesse sido efetuado com a emissão da nota fiscal de saída dentro do mesmo exercício, nenhuma diferença teria ocorrido.

Tributação indevida – rebatendo a alegação defensiva de que nas entradas e saídas de caixas plásticas e pallets não há cobrança de ICMS, anexa às fls. 741 a 761 cópias reprográficas de notas fiscais de entrada e de saída, dos livros Registro de Entradas e de Saídas, além de extratos de movimentação do arquivo Sintegra, com o objetivo de comprovar a tributação adotada pelo autuado com relação a esses materiais.

Entende que ao se creditar do ICMS na compra e no retorno das caixas e dos pallets e se debitar nas saídas, o impugnante coloca essas mercadorias na mercancia, tornando as operações mercantis, significando que qualquer diferença apurada na movimentação do estoque implicará em perda do imposto para o fisco, caso não haja a devida cobrança. Tendo em vista que o contribuinte se credita do imposto na aquisição, se ao ocorrer um desgaste natural das mercadorias, for feita a baixa do estoque sem a emissão da correspondente nota fiscal de saída com o destaque do ICMS, ocorre uma perda desse imposto por parte do fisco. Assevera que através do levantamento quantitativo de estoque foram encontradas significativas diferenças, tanto em relação às caixas plásticas como aos pallets, nos três exercícios.

Quanto à argumentação concernente ao faturamento e pagamento, salienta que nas transferências entre unidades do mesmo grupo não ocorre pagamento de faturas.

Utilização de presunção – salienta que sendo o roteiro de estoque uma das ferramentas mais importantes na verificação de omissões de entrada ou de saída de mercadorias, nada mais natural que seja empregado em estabelecimentos de grande porte.

Com base nos livros e registros fiscais, livros de inventário e arquivos SINTEGRA, foi realizado o levantamento quantitativo de estoque, quando foram apuradas diferenças, que foram submetidas à apreciação do contribuinte para a devida conferência e discussão em 03/10/2007, conforme demonstrativos às fls. 358 a 369, tendo sido retornadas as planilhas de fls. 370 a 375, convalidando os números encontrados pela fiscalização. Confirmadas as diferenças, seguindo o disposto no RICMS/BA foi efetuado o lançamento da exigência fiscal, em conformidade com os demonstrativos de fls. 10 a 162, onde são apontados todos os detalhes da apuração do estoque.

Infração 03 – realça que a defesa demonstra estar desinformada a respeito da legislação do ICMS atinente à antecipação tributária na qualidade de sujeito passivo por substituição. Quanto ao anexo 69, alega ter ocorrido um erro de redação no SEAI, programa gerador de Autos de Infração, nada impedindo, entretanto, o entendimento de que é o anexo 88 que está em vigor e que serviu de base para a apuração. Conforme se verifica nos demonstrativos às fls. 165 a 239, foram detalhadas ao máximo as diferenças nos recolhimentos do imposto por antecipação, conforme destacou em seguida.

Com base no anexo 88 foram constatadas as seguintes irregularidades (fls. 723 a 738):

- a) café torrado ou moído adquirido no Nordeste – fora aplicada a MVA [margem de valor adicionado] de 20%, quando a correta seria de 30%, conforme item 11, dada pelo Dec. nº. 8.853/03 (fl. 727);
- b) gomas de mascar, bombons, balas, drops, pastilhas, etc. – de acordo com o cadastro do Sintegra/ICMS (fl. 248), o fornecedor Chocolates Garoto S/A tem como atividade econômica a “fabricação de produtos derivados do cacau e de chocolates”, pertencendo, assim, ao setor da indústria, cabendo a MVA de 40% e não de 30%, conforme nota 2 do item 8 do anexo 88 (fl. 725);
- c) biscoitos – em conformidade com o item 12.2.3 do anexo 88, com base no Dec. nº. 7.947/01 (fls. 736 a 738), quando esses produtos são oriundos de estados do Norte/Nordeste a MVA é de 30% e do Sul/Sudeste é de 45%, tendo o autuado aplicado respectivamente as MVAs de 20% e 35%, conforme detalhado nas planilhas (vide colunas MVA utilizada e MVA correta, às fls. 165 a 239);
- d) leite de coco + sucos (até 30/09/2005) – a MVA correta é de 60% e não de 30%, como aplicada, conforme item 7, nota 2 do anexo 88 (fl. 725) e item 7.7 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 (fl. 725-A), nas aquisições da indústria, cujos fornecedores foram Ducoco Comp. Ind. do Coco e ILPISA Ind. Lat. S/A (vide detalhes da MVA utilizada e da correta nas planilhas de fls. 165 a 239);
- e) bebida mista (até 30/09/2005) – a MVA correta é de 40% e não de 30%, como aplicada, conforme item 6, nota 2 do anexo 88 (fl. 724), nas aquisições da indústria, cujo fornecedor foi ILPISA Ind. Lat. P. Índios S/A (vide detalhes da MVA utilizada e da correta nas planilhas de fls. 165 a 239);
- f) espetinho bovino adquirido no Nordeste – a MVA correta é de 16%, conforme item 10.1 do anexo 88 (fl. 726) e não de 11% como indevidamente aplicada (vide detalhes da MVA utilizada e da correta nas planilhas de fls. 165 a 239);
- g) bebidas alcoólicas (até 30/09/2005) – o autuado utilizou a MVA de 60% para indústria, com a redução da base de cálculo em 30%, resultando numa MVA líquida de 12%, conforme coluna “MVA utilizada” na planilha. Exemplo: $100 + 60\% - 30\% = 12\%$. Ressalta que o art. 87, inciso XXVI e § 12 do RICMS/BA (fls. 739/740), prevê a redução da base de cálculo nas aquisições de bebidas, desde que realizadas diretamente a indústrias ou suas filiais atacadistas e de acordo com o cadastro do ICMS todos os fornecedores são atacadistas do comércio de bebidas (fls. 240, 245, 246, 249, 250 e 251). Assim, o autuado não tem direito à redução da base de cálculo em 30%, devendo utilizar a MVA de 40% sem redução, conforme nota 1 do item 2 do anexo 88 (fl. 723).

Infração 04 – lembra que o Dec. nº 9.547/05 (fls. 762 a 764), com vigência a partir de 01/10/2005, excluiu da substituição tributária bebidas alcoólicas, ração, sucos e bebidas alimentares, tendo os contribuintes se creditado do ICMS normal e do antecipado em relação às mercadorias existentes em estoque.

Com isso, o segmento de indústria deixou de efetuar a substituição tributária, tributando normalmente as saídas. O autuado, conforme se verifica no livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 765 a 767), assim procedeu, creditando-se do imposto nos valores mensais de R\$ 266.567,05, no período de outubro a dezembro de 2005.

Conforme cópias reprográficas das notas fiscais de saída anexadas às fls. 768 a 771 e extrato do arquivo Sintegra à fl. 772, o contribuinte passou a tributar normalmente essas mercadorias nas saídas, que antes eram objeto de substituição tributária. Supõe que em decorrência de algum erro de parametrização no cadastro, algumas dessas mercadorias, no período de outubro de 2005 a junho de 2006, não tiveram tributação nas saídas, como se pode ver nas planilhas de fls. 254 a 357.

Observa que apesar da defesa alegar que essas mercadorias foram ou estavam sendo substituídas, não apresenta nenhuma prova, a exemplo de nota fiscal ou documento de arrecadação referentes ao imposto retido ou antecipado da substituição tributária.

Tendo em vista a frágil defesa do impugnante, ratifica todas as infrações e sugere a procedência total do Auto de Infração.

Tendo sido cientificado (fl. 778) a respeito da informação fiscal e de seus anexos, quando foi concedido o prazo de 10 (dez) dias, o contribuinte se manifestou às fls. 780 a 786, arguindo que o autuante, na tentativa de salvar o trabalho realizado, abandonou a legislação e os argumentos oferecidos na defesa. Reprisa a alegação de que a autuação está carente de clareza e precisão.

Abordando as infrações 01 e 02, repete que a autuação é confusa e apresenta contradições. Acrescenta que o autuante anexou diversas planilhas em Excel, porém sem especificar os dados que originaram as conclusões realizadas. Diz que ao tratar sobre omissão de saídas, apresenta um quadro resumo de movimentação de entradas e saídas, entretanto não aponta quais foram as notas fiscais de entradas e de saídas, fato que impede o defendente de contra-argumentar.

Salienta que ao tratar sobre a infração 03, o autuante reconheceu a existência de vício no Auto de Infração, tentando culpar o programa gerador desse documento. Assevera que, no entanto, a Lei não permite a transferência de culpa nem que seja usado esse subterfúgio para esquivar-se da nulidade do procedimento fiscal. Replica que além de tentar transferir a culpa, acreditando que isso bastaria para afastar a nulidade da autuação, o autuante desconhece a necessidade da apresentação das provas, o que evidencia o cerceamento ao seu direito de defesa.

No mérito, refuta os argumentos contidos na informação fiscal sobre as infrações 01 e 02, em relação a cada um dos temas discutidos.

Índice de quebra – aduz que a afirmação do autuante de que o impugnante não fabrica nenhum produto, não passa de uma tentativa de negar a existência de perdas no processo comercial e que tenta justificar a autuação com o equivocado argumento de que as quebras devem ser ajustadas com a emissão de nota fiscal de saída com destaque do ICMS.

Assevera que as quebras ocorrem em todas as etapas de circulação da mercadoria, não podendo ser confundidas com os subprodutos ou resíduos do processo industrial. Afirma ser da natureza da atividade comercial que as embalagens sejam amassadas ou rompidas pelos consumidores, que ocorra diferença de peso (principalmente em produtos congelados), etc. Acrescenta que também não se pode confundir com as quebras decorrentes de roubo, sinistro ou extravio, para as quais a legislação determina a emissão de nota fiscal para fins de baixa de estoque e estorno do crédito fiscal, não servindo, porém, como instrumento de previsão de venda.

Apesar de o autuante reconhecer o perecimento de mercadorias, defende a necessidade de emissão de nota fiscal com incidência do ICMS, como se houvesse fato gerador do imposto, o que entende ser um absurdo, tendo em vista que as baixas de estoque ocorreram por razões alheias à sua atividade, como nos casos de roubo ou sinistro, quando no máximo e de acordo com o art. 100, inciso V do RICMS/BA, poderia se tratar de estorno do crédito fiscal.

No presente caso, entretanto, a realidade é outra, pois os principais itens apontados no levantamento são pallets e caixas, materiais que sofrem constantes avarias, que são corrigidas pelo próprio defendente. Lembra que o índice de perdas, nessa situação, é da ordem de 1,7%, apresentando-se compatível com a natureza de sua atividade. Ao não considerar as quebras inerentes à comercialização do produto, o Auditor Fiscal distorce a realidade apresentada.

Tributação indevida – argumenta que não se pode esquecer que a legislação tributária isenta do pagamento do ICMS as operações com materiais de acondicionamento, ainda mais que os pallets e caixas estão fora da mercancia e são utilizados apenas para o acondicionamento e transporte de produtos, não sendo sequer transferidos para as outras unidades da empresa. Isto quer dizer que na circulação desses materiais não ocorre mudança de sua propriedade.

Enfatiza que outro equívoco que o autuante também não enfrenta diz respeito à exigência do ICMS sem consideração da tributação a que a mercadoria está submetida ou mesmo se as saídas tidas

como omitidas se referem a operações internas ou interestaduais, implicando que a presunção foi feita à margem da lei.

Utilização de presunção – alega que o Auditor Fiscal não contestou os argumentos defensivos de falta de previsão legal para presumir a alíquota, em especial na presunção da origem da receita, assim como não é razoável presumir que eventuais receitas imaginadas são utilizadas, exclusivamente, para pagar despesas inexistentes de mesma natureza. Observa que, neste caso, este Conselho deverá analisar estas questões.

Ao tratar sobre a infração 03, afirma que o autuante transfere o erro para a defesa e para o programa gerador do Auto de Infração, sem levar em consideração as limitações impostas à defesa do contribuinte. Repete que o agente do fisco não explica por que razão adicionou a margem de valor agregado sobre o valor da pauta do estado de origem e não sobre o valor de aquisição, no casos dos itens “bucha bovino cong” e “charque cupim”.

Atacando a imposição concernente à infração 04, realça que o autuante não reconhece o erro cometido, insistindo que o produto “skinka” estaria alcançado pela exclusão da substituição tributária fixada pelo Dec. nº. 9.547/05. Saliencia que se fossem analisados o referido produto, as notas fiscais emitidas pelo fornecedor e a legislação pertinente, se constataria que é liberada a cobrança do imposto, por tratar-se de mercadoria sujeita à substituição tributária (Doc. 02 – fls. 804 a 818).

Repete que essa mercadoria deve ser classificada como repositório energético, sendo conhecida como isotônico (art. 353, inciso II, item 3, subitem 3.5 do RICMS/BA), insistindo não ter incorrido em nenhum erro. Observa que se trata de 3.036 notas fiscais relativas a esse produto, o que mostra que a atitude do autuante de querer cobrar o imposto foi consciente e ao arrepio da lei.

Acrescenta que ao adotar o tratamento da antecipação tributária, o contribuinte deixava de lançar os créditos nas entradas e os débitos nas saídas (Doc. 04 da impugnação), enquanto que o autuante pretende cobrar os débitos referentes às saídas, abandonando todos os créditos fiscais, inclusive aqueles relativos à antecipação.

Aduz que o autuante, mesmo quando da revisão do lançamento, tendo solicitado novos documentos, desconheceu o fato de que muitas operações apontadas como não tributadas na saída foram tributadas normalmente (Doc. 03).

Enfatiza que o lançamento fiscal é temerário, devendo ser afastado, tendo em vista que uma análise de cada item relacionado agigantaria a lista de absurdos cometidos, razão pela qual a autuação deve ser declarada improcedente.

Requer que o Auto de Infração seja anulado, devido à falta de clareza, à imprecisão e à ausência de provas, cerceando o direito de defesa do impugnante. E caso não seja aceita a nulidade, que as infrações sejam julgadas improcedentes.

Considerando que o sujeito passivo argüiu que no levantamento concernente à infração 02 não foi considerado que opera com mercadorias sujeitas a diversos regimes de tributação, inclusive com produtos isentos do ICMS; considerando as alegações defensivas concernentes à infração 03, de que teriam ocorrido inconsistências nos cálculos dos produtos “bucha bovino cong” e “charque cupim”, e que teriam sido incluídos produtos não compreendidos no regime de substituição tributária; considerando a argumentação do contribuinte de que na infração 04 foi incluído produto subordinado ao regime da substituição tributária: esta 1ª JJF deliberou pela conversão do processo em diligência à ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF (fl. 821), para que diligente a ser designado adotasse as seguintes providências:

01 – com base na documentação fiscal acostada aos autos, bem como nos livros e documentos fiscais a serem apresentados pelo contribuinte, elaborasse demonstrativo relativo a cada período referente à infração 02, indicando os valores e percentuais correspondentes às saídas de mercadorias

no período compreendido pela autuação, em relação às mercadorias tributadas, às isentas e àquelas enquadradas no regime de substituição tributária;

02 – com base nos resultados acima indicados, elaborasse novo levantamento em relação à mencionada infração, tomando por base o percentual concernente às mercadorias tributadas normalmente. Caso a diferença a maior passasse a caracterizar a omissão de saídas, deveria ser cientificado o autuado, entregando-lhe, no ato, cópias dos demonstrativos elaborados e comunicando-lhe quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias;

03 – verificasse se têm fundamento as alegações defensivas referentes às infrações 03 e 04, acima apontadas, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos com os ajustes pertinentes.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos novos elementos juntados ao processo e da solicitação de diligência, sendo informado ao sujeito passivo quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias ou 30 (trinta) dias, caso a diferença a maior apontada em relação à infração 02 passasse a caracterizar a omissão de saídas, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Manifestando-se a respeito da intimação apresentada pela diligente da ASTEC, o autuado se pronunciou às fls. 850 a 858, esclarecendo que além de cópias de documentos fiscais, anexou cópia em disco de armazenamento de dados (CD), da petição e das planilhas elaboradas, tal como determina o § 3º, do art. 8º do RPAF/99.

Referindo-se à infração 02, frisa que embora a solicitação fosse de indicação dos percentuais de entrada, tendo em vista que em sua impugnação contestara a presunção de omissão de receita sujeita à mesma alíquota da “imaginada” omissão de entrada, o que remeteria à análise das diversas situações tributárias na saída, anexou planilha contendo o volume comercializado nas diversas cargas tributárias efetivas relativas ao exercício de 2005, bem como cópia do livro Registro de Apuração (doc. 02 – fls. 860 a 921).

No que tange à infração 03, aduz que o fisco enquadrrou como sujeitos à substituição tributária produtos que não estão no rol do art. 353 do RICMS/BA, como é o caso do “café solúvel”, conforme o transcrito art. 353, inciso II, item item 10 do RICMS/97. Acrescenta que no “Manual de Procedimentos – Café”, elaborado pela SEFAZ/BA, através do DAT (Departamento de Administração Tributária) e da GECEX (Gerência de Comércio Exterior), onde é feito um estudo acerca da origem, tipo e tributação do comércio do café em todas as suas fases, se conclui que apenas o café torrado ou moído está sujeito à substituição tributária (doc. 03 – fls. 922 a 954). Portanto, café solúvel não está sujeito à substituição tributária.

Alerta que é esse também o entendimento desse Conselho, conforme se verifica no Acórdão JJF nº. 2700/00, proferido pela 1ª JJF, quando do julgamento do Auto de Infração nº. 207110.0501/99-0, onde se menciona que “*Nem todo café está sujeito à substituição tributária, mas apenas o café torrado e o café moído. Café cru e café solúvel, por exemplo, não integram o rol de mercadorias sujeitas à substituição tributária.*”.

O autuante considerou, ademais, que o “suco tampico” está sujeito à margem de agregação de 60%, quando entende que a correta seria de apenas 40%, por se tratar de refresco (bebida mista de furta) e não suco. Utiliza-se dos artigos 40 e 44 do Decreto nº. 2.314/97, que Regulamenta a Lei nº. 8.918/94, que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, editada pelo Ministério da Agricultura, onde constam as definições pertinentes a sucos de frutas e a bebidas mistas de fruta (refrescos). Salienta que de acordo com a Instrução Normativa nº. 12/2003 e a Portaria nº. 544/98 (que fixam os padrões de identidade e qualidade, respectivamente, de suco tropical e de refrescos), ambas do Ministério da Agricultura, para suco a composição de fruta deve variar entre 35% a 50%, enquanto que para o refresco (também conhecido como bebida mista), o percentual de fruta deve ser de 10% de suco.

Alega que a despeito disso, a fiscalização está aplicando a margem de valor agregado de 60% para bebida mista de fruta, por classificar o produto como suco de fruta, quando deve ser de 40% (refrescos), conforme especificado nos transcritos itens 6 e 7 do anexo 88 do RICMS/BA. Realça que sendo a referida mercadoria *"um produto a base de frutas, rico em vitaminas A, C e E. É a bebida que mais se assemelha ao suco de laranja"*, conforme descreve seu fabricante (doc. 04 – fls. 955 a 959), e com base na legislação reportada não pode ser considerado como suco, mas sim como refresco (bebida mista de fruta).

Ressalta que, além disso, nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor a mercadoria sempre é descrita como *"beb. mista de fruta ..."*, tendo ocorrido simplesmente um erro na denominação constante dos arquivos magnéticos do impugnante, fato insuficiente para descaracterizar a mercadoria como bebida mista. Assim, diante das planilhas e notas fiscais em anexo, requer a improcedência da autuação (doc. 05 – fls. 960 a 970).

Versando a respeito da infração 04, reprise que dos produtos elencados na autuação, o "skinka" é bebida hidroeletrólítica, equiparada a refrigerante, produzido pelo fabricante Primo Schincariol, classificado como repositor energético, NCM – 2202.90.00, mais conhecido como isotônico e sujeito ao regime de substituição tributária (art. 353, inciso II, item 3, subitem 3.5, do RICMS/BA), conforme notas fiscais e planilha em anexo (doc. 06 – fls. 971 a 1.008). Alega que, assim, não existe erro algum no procedimento adotado pelo impugnante em relação a esse produto.

Argúi que em conformidade com o Protocolo ICMS nº. 11/91, cláusula primeira, § 2º, com redação dada pelo Protocolo ICMS nº. 28/03, equiparam-se a refrigerantes as bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) e energéticas, classificadas nas NCMS 2106.90 e 2202.90, incluindo-as, portanto, no regime de substituição tributária. Ademais, lembra que de acordo com a Portaria nº. 222/1998, da atual ANVISA, o produto "skinka" está classificado como repositor energético, portanto subordinado à substituição tributária. Conclui que o entendimento do autuante está incorreto. Portanto, entende que deve ser declarada a improcedência da exigência fiscal.

Atendendo o pedido de diligência, a revisora Maria do Socorro Fonseca de Aguiar, emitiu o Parecer ASTEC nº. 145/2008 (fls. 823 a 827 – vol. III), esclarecendo ter intimado o contribuinte (fl. 828) a apresentar todos os demonstrativos e documentos correspondentes às infrações 02, 03 e 04.

Tendo o impugnante apresentado, através de manifestações de fls. 849 a 1.014, os demonstrativos e cópias dos documentos solicitados, assim como um CD contendo as planilhas elaboradas, analisou e confrontou esses elementos, prestando as seguintes informações:

1ª solicitação – em relação à infração 02: com base na documentação constante dos autos e nos demonstrativos e documentos acostados pelo contribuinte (fls. 861 a 921), elaborou novo demonstrativo relativo a cada período atinente a essa infração, indicando os valores e percentuais correspondentes às saídas de mercadorias, em relação às mercadorias tributadas, isentas e àquelas enquadradas no regime de substituição tributária, conforme demonstrou em seguida, indicando que o percentual referente às saídas tributadas no exercício de 2005 foi de 53,31%, enquanto que em relação às saídas com isenção e com mercadorias enquadradas na substituição tributária o percentual foi de 46,69%.

2ª solicitação – em relação à infração 02: após a exclusão dos valores referentes às mercadorias isentas, não tributadas e relativas à substituição tributária, elaborou novo demonstrativo, com base no percentual atinente às mercadorias tributadas normalmente. Com isso, aplicando o percentual de 53,31% sobre a base de cálculo original de R\$ 4.803.495,00, indicou a nova base de cálculo de R\$ 2.560.743,18, que resultou no débito de R\$ 435.326,34.

3ª solicitação – em relação à infração 03: lembra que a exigência decorreu do fato de o contribuinte ter apurado a antecipação tributária com MVA a menor que aquela prevista no anexo 88 do RICMS/97.

Ao atender a intimação, o autuado discordou da MVA utilizada pela fiscalização em relação ao produto “suco tampico”, alegando que sendo uma bebida equiparada a refresco, a MVA correta é de 40% e não de 60%, que foi utilizada pelo autuante, anexando demonstrativo às fls. 961 a 964, indicando as mercadorias que entende que devem ser excluídas da autuação. Insurgiu-se também quanto à inclusão da mercadoria “café solúvel”, pelo fato da substituição tributária alcançar apenas o “café torrado” e o “café moído”, incluindo o produto no referido demonstrativo.

Salienta que tratando-se de uma decisão de mérito, caso a 1ª JJF decida pela exclusão dos valores referentes ao “suco tampico” e ao “café solúvel”, em conformidade com as planilhas que anexou às fls. 1.017 a 1.019, passou a demonstrar os montantes referentes à base de cálculo e ao ICMS devido, após as exclusões correspondentes a esses produtos. Com isso, os valores a serem excluídos totalizam a cifra de R\$ 4.093,32, resultando num débito remanescente de R\$ 392.875,00.

- em relação à infração 04: o autuado se contrapôs à inclusão do produto “skinka”, argumentando que se tratava de bebida hidroeletrólítica equiparada a refrigerante, estando classificado como repositor energético para praticantes de atividades físicas, sendo produzido pelo fornecedor Primo Schincariol.

Observa que de acordo com as notas fiscais de aquisição (fls. 810 e 812), o fornecedor procedeu à retenção do ICMS, sendo que a NCM da mercadoria (2202) é a mesma indicada no item 3.2 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 para refrigerantes (fl. 1.015), comprovando-se que o imposto relativo às mencionadas mercadorias já fora pago.

Entretanto, como também se trata de decisão de mérito, caso a 1ª JJF decida pela exclusão dos valores em referência, tomando por base as planilhas constantes às fls. 975 a 1.008, apurou a nova base de cálculo e o ICMS devido, após as exclusões correspondentes, que perfazem o montante de R\$ 12.344,61, resultando no valor remanescente para essa infração de R\$ 46.853,35.

Concluindo, apresenta os valores concernentes às infrações objeto da diligência, frisando que em relação à infração 02 os novos valores indicados resultaram da proporcionalidade das saídas tributadas, enquanto que em referência às infrações 03 e 04 são apontados os novos valores, para o caso da 1ª JJF decidir pela exclusão dos respectivos valores.

INFRAÇÃO	DÉBITO APURADO
02	435.326,34
03	392.875,00
04	46.853,35

Ao ser cientificado quanto ao Parecer ASTEC nº. 145/2008, o autuado se manifestou às fls. 1.025 a 1.027, ressaltando ter disponibilizado a documentação requerida pela diligente.

Discute o resultado atinente à infração 02, argumentando que no quadro relativo à proporcionalidades das saídas não foram especificadas as alíquotas envolvidas nas operações que podem ser 7%, 12%, 17%, 19% e 27%, conforme demonstrado na planilha elaborada pelo requerente e anexada ao processo, em cumprimento da intimação apresentação pela diligente.

Apesar de discordar quanto à existência de qualquer omissão de receita, inclusive porque ao longo de sua história nunca foi acusado dessa prática, mesmo porque esse procedimento se mostra ilógico na atividade de grandes lojas de varejo, frisa que na presunção de omissão de receita não basta separar as receitas tributadas das não tributadas, pois a diversidade de cargas tributárias impostas pelo ICMS, exigiria uma análise da carga tributária de cada parcela da receita.

Entende que o Parecer da ASTEC, evidencia a temeridade em que foi lavrado o Auto de Infração, restando comprovada a sua improcedência, sendo o que requer.

Às fls. 1.030/1.031 o autuante se pronunciou a respeito do resultado da diligência, frisando que em relação às infrações 03 e 04 nada tinha a comentar.

No que se refere à infração 02, salienta que em sua impugnação o contribuinte alega que os pallets e as caixas plásticas são materiais de acondicionamento, sem tributação nas entradas e nas saídas. Ressalta que, no entanto, para provar a tributação normal que ocorre na movimentação desses materiais anexara às fls. 741 a 761 notas fiscais com destaque do ICMS.

Frisa que através do Auto de Infração nº. 279463.0001/08-5 foi exigido do estabelecimento do impugnante com inscrição estadual nº. 52.092.011, o estorno concernente ao lançamento indevido do crédito fiscal do imposto relativo às entradas de pallets e caixas plásticas de acondicionamento. Nesse caso, os autuantes não haviam atentado para a tributação ocorrida nas saídas, não tendo pertinência, portanto, a cobrança do estorno de crédito.

No entanto, conforme cópia de parte da impugnação (fls. 1.032 a 1.035), observa que para contradizer o estorno de crédito, a defesa alegou que houve tributação nas saídas, razão pela qual não cabia o estorno de crédito, já que ocorrera crédito fiscal na entrada e débito fiscal na saída. Assim, para se defender contra a cobrança do estorno de crédito, a defesa fala ter ocorrido tributação na saída, enquanto que no presente caso, tendo sido provado que houve tributação normal nas entradas e nas saídas, a defesa afirma que não houve tributação e que se referem a materiais para acondicionar mercadorias, sendo, portanto, isentos.

Ressalta que concorda se tratem de materiais de acondicionamento, porém se o contribuinte resolve tributar e no levantamento de estoque pelo desgaste natural desses materiais é gerada diferença nos estoques, a diferença deve ser objeto de cobrança do imposto.

Chama a atenção do CONSEF para o fato de que o levantamento de estoques foi realizado tão somente com mercadorias tributadas (fls. 67/68) e que o uso da alíquota de 17% para cobrar o débito do ICMS pela omissão de entradas é o mais correto possível, uma vez que não existe média de alíquotas e nem se pode usar a alíquota de 12%, pois beneficiaria o autuado. Salienta que a base de cálculo, conforme planilha à fl. 68, é o somatório das diferenças encontradas nas omissões por entradas, ou seja, base de cálculo = R\$ 4.803.495,00 X 17% = R\$ 816.594,15.

Dessa forma, assevera que não concorda com o levantamento de fl. 824, onde se exclui da base de cálculo as saídas das mercadorias com substituição tributária, isentas e outras, para se encontrar uma nova base de cálculo. Isto, porque o levantamento foi feito somente com mercadorias tributadas e as diferenças encontradas foram valoradas pelo seu preço (fls. 107/108), formando daí a base de cálculo para a apuração do ICMS a recolher.

VOTO

A princípio, tratarei a respeito das preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado. Quanto à arguição de falta de descrição clara e precisa das infrações, entendo que tais argumentos não podem prosperar, pois não há nenhuma obscuridade na descrição das infrações que compõem o lançamento em lide, tendo em vista que os demonstrativos elaborados relacionam os documentos fiscais que lhes serviram de base, apontando de forma precisa quais as irregularidades imputadas e o infrator.

No que se refere especificamente às infrações 01 e 02, as alegações de que a descrição dos fatos não se encaixa no tipo legal descrito como infringido, em relação à infração e à multa, nem guarda relação lógica, não podem prosperar, tendo em vista que essas imputações estão formuladas em conformidade com previsão expressamente contida na legislação tributária estadual que rege o tributo aqui exigido, isto é, no RICMS/97: no caso da infração 01, que trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, a previsão se encontra nos artigos 1º, inciso I e 2º, inciso I; já no caso da infração 02, a constatação da existência de entradas de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, sem pagamento do imposto, estando enquadrada de acordo com o art. 2º, § 3º, inciso IV. Acrescento que as mencionadas

previsões, bem como as multas aplicadas se encontram em conformidade com o disposto na Lei nº. 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia.

Com base no acima exposto, saliento que não tem nenhuma pertinência a afirmação defensiva de que teria ocorrido “confusão” na discriminação dessas duas infrações, tendo em vista que nos dois casos a fiscalização detectou tanto omissão de entradas como de saídas, exigindo o tributo em relação à ocorrência que representou o maior valor monetário. Assim, na infração 01 a exigência correspondeu simplesmente à omissão de saídas, enquanto que na infração 02 tendo prevalecido a entrada de mercadorias não contabilizadas, a imputação recaiu sobre a omissão de saídas anteriores, com base na presunção legal de que as aquisições das mercadorias omitidas tivera como suporte financeiro as vendas anteriores de mercadorias tributáveis que também não haviam sido objeto de registro.

No que concerne à insurgência do autuado em relação à menção, no caso da infração 03, ao anexo 69 do RICMS/BA, registro que simplesmente a transcrição do texto relativo à infração segue um padrão existente no SEAIT (sistema de emissão de autos de infração) onde ainda continua mantida essa informação, a despeito desse anexo se encontrar revogado, o que, no entanto, não representa nenhum prejuízo ao contribuinte, haja vista que as mercadorias arroladas na autuação fazem referência exatamente ao outro anexo citado, o de nº. 88. Assim, esse fato não representou cerceamento dos seus direitos de defesa e do contraditório.

Não acato a alegação de que o Auto de Infração contraria o princípio da legalidade, desde quando as infrações imputadas têm previsão objetiva no RICMS/97, estando os fatos geradores devidamente apontados, o que lhes dá fundamentação legal. Conforme já mencionei, o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei 7.014/96, que trata sobre esse tributo neste Estado.

A respeito da arguição defensiva de que cabe ao fisco a produção das provas, ressalto que no caso da utilização da presunção, de forma inversa ao pretendido, é ao contribuinte que cabe apresentar as provas da improcedência da presunção, o que não ocorreu no presente caso. Quanto às provas atinentes às demais infrações, todas foram trazidas aos autos pelo autuante, de modo que não tem pertinência a pretendida nulidade argüida. Quanto aos Acórdãos oriundos do CONSEF, observo que se referem a situações diversas, nas quais não fora apresentado o necessário demonstrativo de cálculos, se baseara em descrição genérica da infração ou não se fizera acompanhar das provas correspondentes, circunstâncias que realmente implicam na impossibilidade de se determinar, com precisão, a ocorrência das infrações, o que não ocorreu no presente caso, quando foram elaborados e apresentados os demonstrativos pertinentes a todas as infrações imputadas ao autuado.

Não acato, igualmente, a argumentação de ter ocorrido ofensa ao princípio da reserva legal, tendo em vista que de acordo com as explicações acima apresentadas, todas as imputações atribuídas ao contribuinte estão previstas na Lei nº. 7.014/96 e considerando que no lançamento foi preservada a verdade dos fatos.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando, ademais, que o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à afirmação de que as exigências contidas no presente lançamento, bem como as multas aplicadas são exorbitantes, constituindo-se em confisco e de que contrariam o princípio da capacidade contributiva, esclareço que tanto as infrações imputadas como os percentuais das multas estipuladas se adequam perfeitamente ao presente caso, estando previstas na Lei nº. 7.014/96. Além disso, considerando que a exigência fiscal constante dos itens da autuação está fundamentada em

expressa disposição legal, não vislumbro qualquer violação aos princípios mencionados, não existindo tampouco o enriquecimento ilícito por parte do erário estadual.

No que tange à alegação defensiva de que a aplicação da taxa SELIC para atualizar o valor do imposto exigido é inconstitucional, sua utilização tornou-se prática reiterada da administração tributária em todas esferas de competência e é prevista no art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB). Portanto, é legal sua utilização. Observo que no que diz respeito à proposição de inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC, este órgão julgador não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado (art. 167 do RPAF/BA).

No mérito, observo que tendo em vista que o sujeito passivo impugnou as quatro infrações que lhe foram atribuídas, passarei a tratar a respeito de cada uma delas.

Na infração 01 a acusação correspondeu à falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, tendo sido considerado, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, que se referiu às saídas tributáveis.

O impugnante se insurgiu contra esta infração, apresentando algumas justificativas para as divergências apontadas pela fiscalização, as quais serão devidamente discutidas. Primeiro, alegou que não tinha sido levado em consideração o índice de quebras no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, nem o índice relativo à devolução de produtos em decorrência do prazo de validade vencido, deteriorização, etc. Realço que não foram apresentadas as provas de que teriam ocorrido as alegadas perdas/quebras no período objeto da ação fiscal e que não tivessem sido emitidas as notas fiscais relativas às quantidades das mercadorias ditas sem condições de comercialização devido à deteriorização ou prazo de consumo vencido, para que se justificasse parcial ou totalmente as diferenças detectadas por omissão de saídas de mercadorias no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Equivoca-se o autuado em sua interpretação do inciso V do art. 100 do RICMS/97, ao entender que as mercadorias objeto dos autos de apreensão, laudos de condenação e termos de inutilização, todos emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, em razão de não mais estarem em condições de serem comercializadas, se tratem de perdas normais, uma vez que a legislação transcrita abaixo é clara ao determinar que nos casos de perecimento ou deterioração deve ser efetuado o estorno do crédito relativo à aquisição. O que não é o caso ora em discussão, já que na ação fiscal está se cobrando imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques e não em relação à falta de estorno de crédito.

“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:

...

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;”

No segundo ponto abordado, que denominou “tributação indevida”, frisou que a fiscalização se equivocou ao exigir o ICMS das saídas, sem considerar a tributação a que está submetida cada mercadoria ou se as saídas se referiram a operações internas ou interestaduais, salientando que teria ocorrido uma presunção à margem da lei. Contesto essas afirmações, com base no seguinte: primeiro, tendo em vista que nessa infração, como já está esclarecido, a exigência tributária consistiu na cobrança do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, estando o

levantamento circunscrito a mercadorias normalmente tributáveis, nessa situação não tem nenhum cabimento a exclusão de mercadorias subordinadas a outras situações, a exemplo de produtos enquadrados na substituição tributária, haja vista que nesses casos a cobrança recai exatamente sobre as mercadorias objeto da apuração, não cabendo de forma nenhuma a figura da proporcionalidade. O procedimento aqui abordado somente tem pertinência nas situações concernentes à presunção, conforme abordarei ao discutir a infração seguinte.

Por outro lado, considerando que a omissão disse respeito a saídas de mercadorias tributáveis, em relação às quais não foram emitidos os documentos fiscais correspondentes, é totalmente pertinente a aplicação da alíquota de 17%, conforme realizado pelo autuante, uma vez que nessas situações considera-se que as mercadorias foram postas em circulação neste Estado, a teor do art. 632, inciso VII do RICMS/97.

Quanto à alegação de que as caixas plásticas e os pallets são utilizados exclusivamente para o acondicionamento e transporte de produtos, não é o que verifico da análise dos documentos juntados ao processo pelo autuante, bem como dos resultados do levantamento quantitativo dos estoques. Em primeiro lugar, os documentos e livros fiscais confirmam que o contribuinte efetua operação de mercancia, tanto nos registros fiscais em relação às entradas, quando é dado o tratamento de aquisição de mercadorias, fato confirmado com a utilização do crédito fiscal destacado nos referidos documentos, quanto nas informações prestadas através dos arquivos magnéticos relativos às saídas das referidas mercadorias e seus registros, quando igualmente é efetuado o destaque do imposto. Enquanto isso, os documentos denominados “solicitação de ajuste de estoque”, anexados na peça de defesa, se referem a período posterior àquele objeto da autuação, nada provando em favor de sua tese, mesmo porque para atestar o quanto alegado deveriam ter sido apresentadas as notas fiscais de saída com o correspondente destaque do imposto, visando o estorno do crédito relativo à entrada das mercadorias.

Em segundo lugar, a alegação do contribuinte de que tais mercadorias não são comercializadas e que as diferenças apuradas nas saídas (exercícios de 2004 e 2006) se referem a perdas pelo desgaste e manuseio do produto, entra em conflito com o resultado apontado no exercício de 2005, onde se constata diferenças por omissão de entradas das mesmas mercadorias. Tais divergências só confirmam a assertiva do autuante ao efetuar o lançamento do crédito tributário.

Tudo isso me leva a concluir que pelas suas características, os materiais em questão também servem para o acondicionamento de mercadorias para o transporte, ou seja, se tratam de bens de uso, cujo tributação do ICMS se daria de forma divergente daquela adotada para as mercadorias com objeto de mercancia, porém não é o que se constata da análise dos autos, isto é, que tais mercadorias tivessem como finalidade a incorporação ao ativo imobilizado, dado o tratamento tributário que lhes é dispensado pelo contribuinte.

Vale salientar que se a alegação do impugnante de que as caixas plásticas e os pallets eram utilizados unicamente para acondicionar mercadorias no transporte, esses materiais estariam incorporados ao seu ativo imobilizado. Considerando a comprovação de que as entradas e saídas são todas tributadas pelo contribuinte, as diferenças detectadas, mesmo que fosse verídica a sua argumentação, geraria uma diferença em seu estoque, implicando em prejuízo ao fisco, devido ao uso do crédito e à falta do estorno da diferença correspondente.

Por último e não menos importante, constato que em sua última participação no presente processo, o autuante trouxe trecho da peça defensiva alusiva a um outro Auto de Infração, quando, defendendo-se contra a acusação de uso de crédito indevido concernente à movimentação de recipientes e vasilhames, o representante do autuado alegou, *in verbis*: “Tudo bem que o crédito é indevido, já que o pallet e a caixa plástica preta não são mercadorias e, portanto, não é tributado. No entanto, os documentos fiscais em anexo comprovam a tributação na saída, o que anula o crédito da entrada, pelo que não há o que se falar em estorno do crédito.” Ora, essa assertiva se

constitui na prova definitiva de que o autuante agiu acertadamente quando incluiu os referidos materiais no levantamento quantitativo de estoques.

Assim, considerando que o valor total apontado representa o ICMS devido em relação às omissões detectadas, mantenho a infração 01 em sua integralidade.

A infração 02 também se originou da constatação de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, prevalecendo, neste caso, de forma inversa, as operações de entrada, resultando na aplicação da presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos correspondentes com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Saliento, inicialmente, que a despeito de o autuado se posicionar contra a utilização da figura da presunção, assevero que na irregularidade apurada pela fiscalização o procedimento está correto, pois baseado nos preceitos contidos no art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, que ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, diz que se presume a ocorrência anterior de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que for constatada a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, além de outras hipóteses. Nesse mesmo sentido estabelece o § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

No que se refere às pretensas perdas decorrentes de quebras de peso relativas a maçã nacional ou importada, não foi trazido aos autos nenhum elemento em favor dessa argumentação, de modo que não posso acatá-la.

Quanto à insurgência do impugnante a respeito da aplicação da alíquota única de 17%, conforme já me expressei ao falar sobre a infração 01, nessas situações não há que se falar em se distribuir os montantes dos débitos apurados pelos diversos tipos de alíquota utilizados pelo contribuinte, tendo em vista que não há previsão legal nesse sentido, cabendo sim o uso da alíquota normalmente aplicada nas operações de saída internas.

Sobre as alegações defensivas atinentes à inclusão dos pallets e caixas no levantamento, tendo em vista que são os mesmos já analisados na infração anterior, mantenho o mesmo posicionamento para este item da autuação.

Em relação às bebidas alcoólicas (smirnoff e vinho tinto), observo que a legislação tributária dá a essas mercadoria o tratamento de regime normal de tributação a partir de 01/10/05, conforme Alteração nº. 66 (Decreto nº. 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05). Como se trata de levantamento quantitativo de estoque apurado em 31/12/2005, não se pode falar em mercadorias enquadradas no referido regime, haja vista que se ficasse comprovado pelo autuado de que as diferenças de entradas se referiam a aquisições anteriores a 01/10/2005, seria o mesmo que reconhecer a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária e de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por aquisição de mercadorias sem nota fiscal. No entanto, como a ocorrência do fato apurado foi constatada em 31/12/2005, correto o posicionamento do autuante ao incluir os produtos

na condição de regime normal e exigir o imposto pela diferença de valor de maior expressão monetária, em relação às diferenças encontradas pelas omissões de entradas e de saídas.

No que se refere ao questionamento do sujeito passivo de que comercializa mercadorias sob os mais diversos regimes tributários, pleiteando o estabelecimento de uma relação proporcional quanto à origem das receitas tidas como omitidas, ressalto que após discussão em pauta suplementar, a 1ª JJF converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse realizado novo levantamento, tomando por base exclusivamente o percentual concernente às mercadorias tributadas normalmente.

Constato que a revisora da ASTEC elaborou demonstrativo relativo a cada período atinente a essa infração, indicando os valores e percentuais relativos às saídas de mercadorias, considerando as mercadorias tributadas, isentas e aquelas enquadradas no regime de substituição tributária, indicando que o percentual referente às saídas tributadas no exercício de 2005 foi de 53,31%. Em seguida foi elaborado novo demonstrativo, com base no referido percentual, que foi aplicado sobre a base de cálculo original de R\$ 4.803.495,00, o que resultou na nova base de cálculo de R\$ 2.560.743,18, que redundou no débito de R\$ 435.326,34.

Quanto à discordância do autuante, em relação ao fato da 1ª JJF ter convertido o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fossem apurados os percentuais de acordo com o método explicitado, reitero que este CONSEF, amparado no direito positivo e nos princípios constitucionais, especialmente naquele que versa sobre a razoabilidade, em várias decisões proferidas, a exemplo dos Acórdãos CJF nº.s 0137-12/07, 0154-12/07 e 0112-12/07, já se manifestou no sentido de que o imposto a ser exigido nos casos de presunção de omissão de saídas anteriores, deve ser feito através da adoção da proporcionalidade. Ademais, é bom lembrar que em situações similares, nas quais os contribuintes desenvolvem suas atividades de forma preponderante com mercadorias isentas ou enquadradas no regime da substituição tributária, não é cabível a aplicação da figura da presunção, considerando-se esse roteiro como inadequado, o que vem reforçar o acerto do procedimento aqui adotado. Vale consignar que, além disso, esse entendimento segue, também, a disposição contida na Instrução Normativa nº. 56/2007, da SAT/SEFAZ.

Desta forma, utilizando os percentuais apontados pela ASTEC, a infração 02 fica mantida parcialmente, sendo o valor do débito alterado para o montante de R\$ 435.326,34.

A exigência contida na infração 03 foi motivada pelo recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97.

Quanto à argumentação defensiva de que os valores levantados pela fiscalização não estão de acordo com aqueles verificados em seus registros fiscais e contábeis, ressalto que no demonstrativo de fls. 163 a 239, cuja cópia foi entregue ao impugnante, estão apontados todos os dados concernentes ao levantamento realizado pela fiscalização e apesar disso não foram indicados quais seriam os sugeridos equívocos.

À alegação do impugnante de que teriam sido utilizados percentuais equivocados para alguns dos produtos arrolados no levantamento, vejo que o autuante apresenta os esclarecimentos pertinentes, a exemplo das situações envolvendo os produtos biscoitos, bucho bovino e bebidas alcoólicas, para as quais fora utilizada a margem de lucro regularmente prevista.

Tendo em vista que o autuado argumentara que teriam sido incluídos nessa exigência produtos não compreendidos no regime de substituição tributária, assim como que teria sido utilizada margem de valor adicionado superior ao legalmente previsto, no pedido de diligência foi solicitado que com base nos elementos existentes no processo e em outros a serem fornecidos pelo contribuinte, fossem efetuadas as adequações pertinentes.

Verifico que a diligente elaborou novo demonstrativo, quando excluiu os valores atinentes ao produto “café solúvel”, procedimento que acato, tendo em vista que de acordo com o disposto no art. 353, inciso II, item 10 do RICMS/97, essa mercadoria efetivamente não se encontrava incluída dentre aquelas subordinadas ao mencionado regime. Quanto ao produto “suco tampico”, tendo em vista que na realidade se trata de mercadoria classificada com a NCM 2202, deve ser considerada como refresco e não como suco, o que resulta na conclusão de que o percentual de 40% de MVA (margem de valor adicionado) utilizado pelo contribuinte estava correto, descabendo a cobrança da diferença lançada pela fiscalização, que se baseara na MVA de 60%, conforme está expresso no item 3.2 do item II do mencionado dispositivo regulamentar.

Assim, ficam mantidos os cálculos apresentados pela revisora da ASTEC, de modo que mantenho parcialmente esta infração no valor de R\$ 392.875,00, conforme demonstrado à fl. 825.

A infração 04 se refere à falta de recolhimento do ICMS em razão do contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

No que se refere à afirmação do impugnante de que mesmo após a publicação do Decreto nº 9.547/05, que excluiu diversas mercadorias da substituição tributária, continuara pagando regularmente o imposto antecipado, saliento que mesmo que se comprovasse essa alegação, caberia ao contribuinte ingressar com um pedido perante a repartição fazendária de sua circunscrição, pleiteando que lhe fosse autorizada a utilização dos créditos fiscais correspondentes, os quais poderiam ser utilizados inclusive para quitar os débitos concernentes ao presente lançamento tributário.

No caso desta infração foi incluído na revisão requerida à ASTEC, o pedido no sentido de que fosse excluído da exigência o produto “skinka”, considerando a insurgência do autuado, por entender que se trata de bebida hidroeletrólítica, sendo classificado como repositor energético para praticantes de atividade física. Uma vez que no item 3, subitem 3.5 do art. 353, inciso II do RICMS/97 a mercadoria em questão se encontra incluída sob o código NCM 2202.90.00, estando sujeita ao regime de substituição tributária, é evidente que descabe a sua manutenção na autuação.

Assim, os valores apontados pela diligente revisora ficam mantidos, conforme tabela apresentada à fl. 826, o que torna a infração 04 parcialmente subsistente, no valor de R\$ 46.853,35.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, com escritório na Av. Magalhães Neto, nº. 1.856, sala 610, Pituba – Salvador – BA – CEP 41.810-012, Edifício TK TWER, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Saliento, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Ante todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, sendo mantida integralmente a infração 01 e de forma parcial as infrações 02, 03 e 04.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **279459.0004/07-0**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.564.824,70**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 2.125.096,35 e de 60% sobre R\$ 439.728,35, previstas respectivamente nos incisos III e II, alíneas “d” e “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR