

A. I. Nº - 232954.0008/11-5  
AUTUADO - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
AUTUANTE - ADAIR ZAMBONI RIBEIRO  
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE  
INTERNET 19.07.2012

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0203-05/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS. A redução da base de cálculo de forma que a carga tributária corresponda a 7% nas operações internas com o leite longa vida é restrita ao produto fabricado neste Estado (art. 87, XXXV, RICMS/BA). Sendo a redução da base de cálculo um benefício fiscal, que impõe interpretação restritiva, aquela concedida às margarinas (art. 87, XXXV, RICMS BA), não pode ser alargada para alcançar o creme vegetal. Caracterizada a infração. 2. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. Diversos produtos tributados deixaram de ser regularmente tributados pelo sujeito passivo. Exceto algodão a partir de 01.11.09, por força do Decreto nº11.806/09 que alterou a redação do item 13.3, art. 353, II, RICMS BA, incluindo na substituição tributária o algodão para fins de limpeza e higiene (NCM 5601). Infração elidida em parte. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE 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, operações omitidas de saída. As alegações de perdas, quebras, produtos com prazo de validade vencido não foram comprovadas. Infração subsistente. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (água mineral, refrigerantes, bombom, biscoitos, etc.), exige-se imposto por antecipação tributária, responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Não cabe, no caso, o pedido de agrupamento dos itens. Infração subsistente. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. ESTOQUES DE BEBIDAS. Levantamento do estoque de bebidas quentes tendo em vista seu ingresso no regime da substituição tributária em face do Decreto nº11.462/09. O autuado comprova o pagamento parcial da exigência. Infração subsistente parcialmente. Não acatada arguição de nulidade. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/06/2011, exige ICMS no valor total de R\$309.389,07, tendo em vista a apuração das seguintes infrações:

1. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A planilha demonstrativa das mercadorias e dos respectivos cálculos está gravada na mídia anexada ao presente PAF devidamente autenticada pelo programa ARF. Exercícios 2008/09. Valor R\$ 21.525,55. Multa de 60%.
2. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributadas como não tributadas, regularmente escrituradas. A planilha demonstrativa das mercadorias e dos respectivos cálculos está gravada na mídia anexada ao presente PAF devidamente autenticada pelo programa ARF. Exercícios 2008/09. Valor R\$116.045,43. Multa de 60%.
3. Falta de recolhimento do imposto relativa 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Os demonstrativos gerados pelo programa SAFA, que demonstram a ocorrência desta omissão, estão gravados na mídia anexada ao presente PAF, devidamente autenticada pelo programa ARF. Exercícios 2008/09. Valor R\$151.401,26. Multa de 70%.
4. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor agregado, deduzida parcela do tributado calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Todos os demonstrativos gerados pelo programa SAFA, que demonstram a ocorrência desta omissão, estão gravadas na mídia anexada ao presente PAF, devidamente autenticada pelo programa ARF. Exercícios 2008/09; valor R\$6.542,87; multa de 70%
5. Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Refere-se ao recolhimento do ICMS nos estoques de bebidas quentes, previsto para abril de 2009, quando estas mercadorias retornaram ao Regime da Substituição Tributária. Consta ainda que os demonstrativos gerados pelo aplicativo SAFA, considerou o saldo inicial, o valor escriturado no inventário de Dezembro de 2008, e o saldo final aquelas mercadorias que contam no demonstrativo denominado – saídas de mercadorias tributadas maior que a das entradas. Em 31/03/2009, as mercadorias com seus respectivos saldos, listados neste demonstrativo, são aquelas ainda em estoque naquela data, e que a partir de 01/04/2009 saíram sem tributação, para adequar-se ao novo regime de tributação. Demonstrativos gerados pelo programa SAFA demonstram a ocorrência desta omissão e estão gravadas na mídia anexada ao presente PAF, devidamente autenticada pelo programa ARF. Em abril de 2009, valor R\$13.873,96, multa de 50%.

O autuado apresenta impugnação de fls. 74/93, discorre sobre a tempestividade das alegações e diz que enviou cópia de defesa para o endereço eletrônico acerca dos fatos que ensejaram a autuação, aduzindo a sua improcedência com base nas razões a seguir aduzidas:

No primeiro item, diz que, segundo a fiscalização, o autuado “recolheu ICMS a menos em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Salientou que a autuação tomou por base a análise dos arquivos magnéticos do autuado, sem atentar para a verdade dos fatos. Relata a queixa defensiva de que o leite longa vida (integral, desnatado e semi-desnatado) teria como carga tributária a alíquota de 17% e não de 7%, sob o argumento que o percentual de 7% só seria válido para as operações de saídas internas do leite fabricado no Estado da Bahia (art. 87, XXXV do RICMS).

Diz, ainda que houvesse comprovação de que o leite fora fabricado noutro Estado, que não é o caso, negar a redução da base de cálculo, por ter sido o mesmo adquirido fora do Estado, é incabível, porque confere tratamento diferenciado aos produtos produzidos neste Estado.

Lembra que tal entendimento afronta o limite ao tráfego de bens (art. 150, V e 152 CF/88) e que o constituinte estabeleceu um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os entes da mesma Federação.

Transcreve trecho da doutrina do Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, extraído da obra “A Constituição na Visão dos Tribunais”, que relata a não diferenciação tributária do art. 152, da CF/88, além do princípio da isonomia, art. 5º e 150, II, CF 88, de Ives Gandra e Celso Bastos.

Com relação ao produto margarina, assenta que a fiscalização arguiu que a alíquota correta seria de 17% e não de 7%. Ocorre que na saída foi utilizada a alíquota de 7%, de acordo com o art. 87, XXXI, RICMS/BA, não havendo, portanto, recolhimento a menos do imposto.

Diz que o lançamento fiscal não preenche requisitos da certeza e liquidez e, devido ao grande número de produtos fiscalizados, salienta a importância da realização de perícia/diligência para esclarecer os equívocos praticados pela fiscalização.

Com relação à infração 2, diz que a exigência é que o autuado “deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis”. Argui, no entanto, que o autuante apresentou conclusão equivocada, porque não observou o tratamento conferido a cada produto em virtude da legislação e que parte dos produtos listados foi tributada corretamente na saída.

Com referência ao algodão (produto farmacêutico), diz que o fisco desconsiderou o Convênio ICMS 76/94, segundo o qual o industrial fabricante *na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, tem a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS*.

Aduz que a fiscalização deveria analisar tanto a entrada como a saída, mas somente analisou a saída do produto, que inclusive está livre de tributação. Conclui que isto torna relevante a realização da perícia e/ou diligência fiscal para averiguação dos fatos, uma vez que o Fisco exige imposto de produtos que têm a saída desonerada de tributação.

Afirma que na terceira infração, o fisco alega a falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, através levantamento quantitativo de estoque.

Indaga se a infração é de saída ou de entrada?

Diz que considerar infração decorrente de entradas e tributar como omissão de saída fere a lei e a lógica. Quando se imagina omissão de entrada, poder-se-ia fantasiar a omissão de receitas anteriormente obtidas e usadas para o pagamento daquela entrada não escriturada, mas nunca transformar omissão de entradas em omissão de saídas.

Enfatiza que a obrigação tributária não se estabelece por uma relação de força, senão por força de lei; no sistema tributário vigente no Estado Democrático, o Fisco, além da aplicação do fato à norma deve comprová-lo. A ausência de requisitos obrigatórios do Auto de Infração constitui ato nulo; o imposto e multa não podem prosperar porque as alegadas omissões não ocorreram.

Reclama que na alegada infração sobre omissões de saídas, mas foi considerado o índice de quebra no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice relativo à devolução dos produtos, devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, etc. Aduz que é constante na atividade das empresas, mercadorias inutilizadas, deterioradas, por obsolescência ou perecimento, no decorrer de suas atividades.

Argui que sem considerar os índices de quebras inerentes à tal atividade, o fiscal exige ICMS sob alegação de omissão de saída, observando que nas quebras, sequer ocorre o fato gerador do imposto, uma vez que nem sempre, tais quebras, são recuperadas mediante adição ao preço de venda e as seguradoras não cobrem essa espécie de custos. Os contribuintes ficam obrigados ao estorno, mediante anulação dos créditos por ocasião da aquisição do ICMS. Sem computar o índice de quebra, o fisco exige imposto sem a ocorrência do fato gerador.

Defende que o art. 100, V do RICMS/BA, ao determinar o estorno do crédito, nos casos de quebra anormal, circunstância que não houve, no caso concreto, prevê que não seja preciso fazer estorno do crédito, quando da quebra de peso ou quantidade, inerente ao processo de comercialização ou produção normal e dentro dos limites tecnicamente aceitos para a atividade. Nesse sentido, decisões do Conselho de Fazenda do Estado.

Assevera que também ocorre tributação indevida, quando não se verifica, se as saídas apontadas como omitidas são internas, interestaduais, isentas ou não tributadas, submetendo-se às alíquotas de 17%, 12% ou isentas. Argumenta que também não foram consideradas as quebras de peso ocorridas na entrada das mercadorias. Explica que compra a granel e vende no varejo, sendo perfeitamente plausível a presença de quebra de peso, ou seja: em diversas oportunidades, compra 10 mil kg de determinado produto e recebe 10,1 mil kg. Esclarece que a diferença de pesagem nos fornecedores é medida em toneladas, arrobas (15 kg), caixas, etc. e a margem de erro admitida é ainda muito mais condescendente.

Aduz que é estapafúrdio imaginar que o autuado compre sem nota fiscal. As eventuais quebras de peso existentes na entrada de mercadoria não podem ser apontadas como omissão de receitas, seja porque não são pagas, ou porque são inerentes à própria atividade.

Invoca o art. 7º da Portaria nº 445/98 para sustentar que mesmo na entrada da mercadoria tenha ocorrido quebra de peso ou tenha ingressado quantidade superior que o informado na nota fiscal, não se pode concluir pela omissão de receitas.

Afirma a improcedência da infração 4 e que o fiscal novamente deixou de observar as determinações da Portaria nº 445/98 (art. 3º, incisos I, II e III), que prevê o agrupamento de itens reunidos num mesmo conjunto de mercadorias afins.

Aduz que no presente trabalho, o fiscal procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, para apontar a falta de recolhimento.

Quanto à infração 5, refere-se à falta de recolhimento de ICMS decorrente do estoque de bebidas quentes, em abril de 2009, que foi apurado e recolhido pelo autuado em seis parcelas, inclusive o adicional ao fundo de pobreza, conforme pode ser constatado através dos DAES (doc. 02).

Discorre sobre a presunção na constituição do crédito tributário; sobre a desproporcionalidade da multa aplicada; sobre a aplicação do art. 112, CTN, que trata do benefício da dúvida;

No final, requer que a acusação fiscal seja declarada improcedente, protestando por todos os meios de prova admitidos.

O autuante presta informação fiscal de fls. 117/124, aduzindo que, em relação à infração 1, apenas a marca “Vale Dourado” é fabricada na Bahia, sendo que as marcas Parmalat, Alimba, Betânia, Ibituruna, Manaca, Zero, Batavo e Elegê, não eram fabricadas na Bahia; posto que os fabricantes não constam no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, não possuíam fábricas no Estado, apenas distribuição. Esclarece que não lhe compete discutir a constitucionalidade da norma, mas apenas seguir o comando do art. 87, XXXV do RICMS/97.

Com relação à margarina, diz que verificou o demonstrativo na planilha gravada em mídia e anexada ao presente PAF, de fl. 167, que os únicos produtos descritos como “margarinas” são: MARG BECEL PROACTIV - 250G e MARG CREM VEG MILLA C SAL - 500G.

Explica que a portaria 372/97 do Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA), do Ministério da Agricultura, se entende por margarina: “...*produto gorduroso em emulsão estável com leite ou seus constituintes ou derivados, e outros ingredientes, destinados à alimentação humana com cheiro e sabor característico. A gordura láctea, quando, presente não deverá exceder a 3% m/m do teor de lipídios totais.* De acordo com a Portaria nº 193 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), o creme vegetal é “*o alimento em forma de emulsão plástica, cremoso ou líquido, do tipo água/óleo, produzido a partir de óleos e/ou gorduras vegetais comestíveis, água e outros ingredientes, contendo, no máximo, 95% (m/m) e, no mínimo, 10% (m/m) de lipídios totais*”.

Afirma que todos os produtos da marca BECEL são vendidos como creme vegetal e, em sua composição não entra leite, seus constituintes ou derivados; Conclui que tais produtos não são margarinas e não têm redução de base de cálculo.

Reitera a composição informada nas embalagens dos produtos: "Água, óleos vegetais líquidos e interesterificados, sal, cloreto de potássio, vitaminas, estabilizantes, conservador benzoato de sódio, acidulante ácido cítrico, aromatizantes".

Na infração 2, contrapõe o Auditor Fiscal, o contribuinte argumenta que algumas mercadorias teriam sido incluídas indevidamente no rol da infração, a iniciar por algodão, aduzindo tratar de produtos farmacêuticos.

Explica que o algodão alcançado pela norma do art. 353 do RICMS/97 – Item 13.3.2 - *algodão hidrófilo - NCM 3005.90.90*; os produtos de algodão exigidos na infração, não pertencem à NCM regulamentada. Informa que todos os produtos cobrados nesta infração tiveram sua saída sem tributação, como se fossem isentos ou incluídos no regime de substituição tributária. Insiste que foram objeto de minuciosa verificação da tributação; na entrada, o contribuinte deu efetivamente tratamento de mercadoria da substituição tributária, sem utilização do crédito do ICMS . Na prática, estas mercadorias, passaram pela unidade (entraram e saíram) sem tributação de ICMS.

Em relação à infração 3, o autuante esclarece que se trata de omissão de saídas, levando-se em conta o valor de maior expressão monetária. Diz que o próprio texto descreve que no resultado da aplicação do roteiro de estoques, havendo omissões, tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias tributáveis, de acordo com a norma vigente (Portaria nº 445/98 e art. 60 par. 1º do RICMS/97), a autuação toma por base a omissão que corresponda ao maior valor monetário, neste caso, as omissões maiores foram de saídas.

Quanto ao índice de quebra das mercadorias, explica que as mesmas, tendo ingressadas no estabelecimento de forma tributada, deveria ser feito o estorno, conforme o art. 100, inciso V, o que não fez o autuado, no momento oportuno.

No que se refere ao índice relativo à devolução de produtos com prazo de validade vencido ou deteriorado, diz que a devolução deveria ser feita mediante a expedição do competente documento fiscal, o que não geraria a omissão. Quanto à quebra normal, diz que numa pesquisa feita pela ABRAS (Associação Brasileira de Supermercados) mostrou que "o índice de perdas... em 2008 (2,36% do faturamento total). Em 2007, o índice médio de perdas foi de 2,15%; em 2006, de 1,97%", e assim, considerou justa a argumentação do contribuinte quanto a conceder um desconto nos valores apurados como devidos, deduzindo-se dos valores autuados, aqueles considerados como quebra normal, com base na norma já citada (art. 100, V), admitindo que só a quebra anormal deveria ser estornada.

Informa que utilizou os mesmos dados da pesquisa da ABRAS para calcular a quebra considerada normal. Considerou, portanto, quebras operacionais.

Com relação ao argumento de tributação indevida na terceira infração, aduz que pode ser verificado nos livros Registro de Apuração do ICMS, fls. 167 dos autos, que o contribuinte não realizou operações de saídas interestaduais, nos exercícios ora fiscalizados, exceto devolução de mercadorias. Esclarece que não há registro de saídas de mercadorias tributáveis, em situações de isenção ou "não tributação" e não há porque aplicar algum critério de proporcionalidade.

Na infração 4, diz que não cabe o agrupamento de itens (art. 3º da Portaria ° 445/1998), pois, a atividade de supermercados possui alto índice de automatização, com departamentos específicos para codificar as mercadorias, atribuindo-lhes códigos de barra, cuja saída é feita por equipamentos que leem estes códigos, não restando margem para erros; os itens selecionados para este levantamento quantitativo de estoques, não são vendidos a granel, ou em embalagens oriundas de agregação ou desagregação de unidades.

Por fim, na quinta infração, disse que o autuado comprovou o recolhimento de parte dos valores, através dos DAEs que anexou, com códigos de recolhimento 1145 e 2036; no entanto não contestou o valor encontrado no levantamento fiscal, restando pagar R\$3.968,96.

Aduz que no presente caso, não houve presunções, que as multas foram aplicadas de acordo com a Lei nº7.014/96. Requer a Procedência Parcial do Auto de Infração.

Em nova manifestação, fls. 136/148, o autuado diz que as alegações do fiscal são insubstinentes para manter a exigência do imposto.

Sobre a justificativa apresentada para manter a alíquota de 17%, diz que o autuado se referiu ao leite longa vida apenas como uma amostragem e que a imputação alcança centenas de produtos. Quanto ao leite, diz que as outras marcas promoviam distribuição dentro do Estado e que o fiscal não se incumbiu de provar a origem do leite.

Reitera sobre o tratamento diferenciado aos produtos de origem no Estado da Bahia, sobre o princípio da isonomia, o que atropela a Carta Magna e não pode ser mantida a autuação.

Quanto à Margarina, observou que o fisco, na tentativa de escapar da realidade fática, alegou que os produtos da marca “BECEL” são cremes vegetais, e não margarina, no entanto, uma simples análise da relação anexa nos autos, verifica a existência tanto da Margarina BECEL, quanto do Creme Vegetal desta mesma marca; além disso, foram lançados débitos em diversos produtos denominados expressamente como margarinhas, não só da marca BECEL, desconstituinto a força das alegações trazidas ao PAF em face do fato evidenciado.

Lembrou que os produtos citados indicam apenas uma amostragem de todo o lançamento fiscal que não preenche o requisito da certeza e liquidez. Reitera a necessidade de diligência, devido ao grande número de produtos fiscalizados pelo autuante e dos equívocos praticados.

Argui que, na infração 2, com relação ao algodão, na informação fiscal, não foi observado que o item 13.3.2 do art. 353 do RICMS foi alterado. A redação atual foi dada pela Alteração nº 126 - Decreto nº 11806, de 26/10/09. DOE de 27/10/09, efeitos a partir de 01/11/09. Inexiste hoje a restrição arguida.

Aduz que o fiscal não observou o Convênio ICMS 76/94. Conclui que o imposto foi recolhido em regime de substituição tributária pelo industrial ou mesmo pelo impugnante. Reitera o pedido de Perícia para averiguar a verdade dos fatos, uma vez que a Informação Fiscal não consegue.

Na infração 3, ressaltou que as dificuldades do autuado quanto ao entendimento da imputação desta infração decorre exclusivamente da desconexão entre os fatos alegados e fatos tributados, arguindo que a Informação Fiscal não trouxe maiores esclarecimentos. Enfatiza, no entanto, que as alegadas omissões nunca ocorreram.

Diz que não foram levados em consideração o índice de quebra no processo de comercialização, bem como o índice de devolução devido ao prazo de validade, situação corriqueira na vida das empresas.

Diz que o fiscal reconheceu um índice percentual da denominada “quebra normal”, o que distorceu a realidade apresentada. Defende que isso comprova a iliquidade do lançamento, devendo o auto de infração ser considerado totalmente improcedente.

Critica a posição fiscal na afirmação da inocorrência das operações de saídas internas, interestaduais, isentas ou não tributadas; firma a necessidade de perícia; as quebras de peso ocorridas na entrada de mercadorias, reiterando que eventuais quebras de peso não podem ser apontadas como omissão de receitas.

Na infração 4, reitera a parcialidade do levantamento, considerando exclusivamente os itens convenientes à conclusão fiscal pretendida. O mesmo produto foi considerado nos seus diversos códigos. Tivesse agido conforme manda a Portaria não teria concluído pela omissão.

Na última infração, diz que a fiscalização se restringe em apontar uma diferença no recolhimento realizado e os valores lançados na autuação, sem sequer proceder ao abatimento no mesmo, inclusive sobre a multa e juros incidentes, demonstrando seu interesse meramente arrecadatório; não explica como encontrou o montante dos valores exigidos, de forma a justificar a suposta diferença mantida, situações que confirmam a arbitrariedade da infração, pois estão sendo cobrados valores já liquidados pelo autuado, restando improcedente a exigência fiscal

Reitera os pedidos anteriores.

Nova manifestação do fiscal autuante, fls. 152/157:

Quanto à infração 1, reafirma as marcas de leite que não foram fabricadas na Bahia, o que impede sua tributação na forma do art. 87, XXXV do RICMS/97.

Questiona que o produto “MARG BECEL PROACTIV” tem provocado muita distorção pela troca de nomenclatura dos produtos, a exemplo de leites fermentados, bebidas lácteas e cremes vegetais, que têm seu nome original alterado pelos varejistas, transformando-os em iogurtes e margarinas. Informa que os produtos da marca BECEL nunca tiveram a denominação de margarina em suas embalagens e basta apenas ler a composição dos produtos no rótulo da embalagem ou fazer uma simples consulta na internet para comprovar que se tratam de cremes vegetais. O produto é vegetal enriquecido com fitoesteróis, extratos naturais de óleos vegetais, que combatem o mau colesterol. Transcreve citação de Eduardo Nogueira (Relações públicas BECEL) “na composição da BECEL original e BECEL PROACTIV não há ingredientes de origem animal”.

Assevera que na infração 2, o contribuinte demonstrou a alteração no RICMS/97, que incluiu no regime de substituição tributária o algodão constante na exigência fiscal. Procedidas as exclusões com mudança no valor, em novembro 2009 para R\$6.462,85; em dezembro para R\$11.220,85. A exigência desta infração passa para R\$116.008,85.

Na infração 3, salienta que o contribuinte nada acrescentou; em relação à quinta infração, diz que contrariando a arguição defensiva de que não se explicou a apuração do montante exigido, esclarece que a infração descreve a metodologia aplicada para encontrar os valores devidos e as planilhas demonstrativas dos cálculos gravadas em mídia, originalmente gerada e anexada ao PAF, onde, foram nomeadas com a preocupação de destacá-las com a expressão “bebidas-2009”.

Pede pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento do dia 17.04.2012, o PAF foi convertido em diligência para que fosse novamente acostada aos autos a mídia eletrônica contendo os demonstrativos, fl. 68, que não foi observado, no momento da apreciação pelo colegiado. Cumprida a diligencia com o acostamento do CD e os demonstrativos nele contidos.

## VOTO

Trata-se de auto de infração, lavrado para exigir o ICMS consubstanciado na apuração de cinco infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão o objeto da apreciação nas linhas procedentes.

Cumpre, antes, analisar as razões subjetivas suscitadas pelo sujeito passivo com relação à realização de diligência ou perícia fiscal, a fim de esclarecer equívocos praticados pela fiscalização; a aplicação da interpretação benigna (art. 112, CTN) e a desproporcionalidade das multas aplicadas.

Indefiro, antes, o pedido de perícia nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, pois os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, II, RPAF BA., aprovado pelo Decreto 7.629/99. Ademais, perícia ou diligência fiscal não se presta a trazer provas ao processo ou para suprir a prova mal formulada, incumbência que compete ao agente fiscal ou ao autuado. A perícia e diligência se prestam a esclarecer ou evidenciar fatos presentes no processo, como ocorreu no acostamento da mídia eletrônica, provisoriamente retirada dos autos.

Com relação à chamada interpretação benigna, aquela que deve ser mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, CTN, como o próprio conteúdo da norma recomenda, ao definir infrações ou cominar penalidade, interpreta-se, existindo dúvida, a favor do sujeito passivo. Portanto, a regra a ser observada é na existência da dúvida, o que não parece ser o caso em questão.

Quanto às multas aplicadas, são decorrentes do descumprimento da obrigação tributária, não tendo qualquer relação com boa-fé do contribuinte, mas com a realidade dos fatos, tendo em vista as razões retro anunciadas durante a ação fiscal, sobretudo, porque a multa reclamada encontra amparo na Lei nº7.014, de 04.12.1996. Por óbvio que a multa em questão não subsistirá, caso não haja confirmação das infrações apontadas.

Finalizadas as alegações adjetivas, adentremos nas questões de mérito.

A infração 1 acusa o autuado de recolher ICMS a menor tendo em visto erro na aplicação da alíquota cabível, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo com a discriminação de produtos comercializados pelo autuado e cujas saídas ocorreram sem a devida tributação, conforme demonstrativo fiscal eletrônico acostado aos autos no CD, fl. 129, entregue ao contribuinte, conforme recibo de fl. 12, relativamente às diferenças no recolhimento do ICMS nas saídas de leite integral e com relação ao produto margarina com o entendimento de que a alíquota correta seria de 17% e não de 7%, totalizando a exigência de R\$ 21.525,55.

O autuado, nas razões, com referência às saídas do leite, além da alegação de que não existe comprovação que fora fabricado noutro Estado, diz que conferir tratamento diferenciado aos produtos produzidos neste Estado afronta o limite ao tráfego de bens (art. 150, V e 152 CF/88) e ainda o princípio da igualdade. Com relação às saídas da margarina diz que a alíquota correta seria 17% e não de 7%, como apurou de forma equivocada a fiscalização.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a arguição do sujeito passivo fundada na tese que de que a limitação do benefício da redução da base de cálculo em relação às mercadorias produzidas neste Estado seja constitucional, não compete a esse órgão julgador, conforme previsão expressa do art. 167, I, do RPAF/BA, por conseguinte, inócuia qualquer decisão nesse sentido.

De fato, o RICMS-BA vigente, no art. 87, inciso XXXV, contempla as operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado) fabricado neste Estado com a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento). Portanto, apenas nas operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), adquirido de fabricante estabelecido neste Estado, o contribuinte poderá utilizar o benefício estabelecido no dispositivo supra e aplicar a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento). Conforme mandamento do regulamento de ICMS abaixo descrito:

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

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

Os tribunais vêm firmando jurisprudência, definindo que os Estados não podem conceder qualquer tipo de vantagem envolvendo o imposto sem convênio prévio do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, considerando que o art. 155 da Constituição Federal atribui à lei complementar a função de regulamentar a forma em que os incentivos fiscais serão concedidos; por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75 diz que esses benefícios dependerão de convênio prévio do CONFAZ.

No entanto, todos os Estados da Federação vêm concedendo vantagem de forma unilateral na defesa de seus interesses, objetivando estimular a atividade econômica dentro de seus territórios, preservando a competitividade e para não perder espaço para a concorrência exercida por outros Estados. O argumento final é que não se trata de incentivo fiscal para atrair investimento, mas de uma salvaguarda contra benefícios concedidos por outros Estados, nas operações interestaduais.

Analizando a infração, nos limites da minha competência, constato que ela se encontra correta, uma vez que restou suficientemente comprovado que o sujeito passivo, de fato, utilizou indevidamente o benefício previsto no art. 87, XXXV, RICMS, nas vendas de leite longa vida, em relação às mercadorias produzidas fora do Estado da Bahia. A própria escrituração fiscal do

sujeito passivo atesta a origem do leite, cuja redução da base de cálculo foi constrangida, ao efetuar o registro das saídas com alíquota de 7%, como provam os documentos trazidos aos autos.

Das diversas marcas do leite comercializadas pelo estabelecimento autuado, apenas a marca VALE DOURADO, distribuído pela Indústria de Laticínio Palmeira dos Índios - ILPISA saiu de fábrica localizada no Estado da Bahia (Itapetinga) e a redução da base de cálculo está de acordo com o que estabelece o art. 87, XXXV do RICMS BA.

Restando comprovado que o sujeito passivo utilizou o benefício de forma indevida, correto é o comportamento fiscal em exigir a aplicação da alíquota cheia na saída do leite longa vida, originado de outro Estado. Nesse sentido, inclusive, é o entendimento do CONSEF que assim vem decidindo, como o fez no Acórdão CJF Nº 0224-12/09.

Com relação ao produto margarina, a fiscalização afirma que a alíquota correta seria de 17% e não de 7%, como entendeu o autuado, tendo em vista que os produtos da marca BECEL são um creme vegetal e não margarina, descabendo a aplicação do benefício fiscal prevista no art. 87, XXXI, RICMS/BA. O sujeito passivo alega que entre os produtos BECEL relacionados na infração, existem tanto margarina e creme vegetal.

Existe alguma confusão na forma como os produtos margarina e creme vegetal são identificados nas suas embalagens. Nem o Ministério da Agricultura (que estabelece normas sobre margarinas), através da Portaria 372/97, nem a ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), na Portaria 193, têm regras claras sobre o limite que separa margarina de creme vegetal. A associação Brasileira de Defesa dos Consumidores afirma que os próprios fabricantes rotulam os produtos ora como margarina, ora como creme vegetal.

É possível, contudo, extrair da literatura específica que margarina é termo genérico para identificar gorduras alimentares de origem vegetal usadas em substituição da manteiga. No Brasil, a margarina é classificada como uma emulsão de água em óleos, produzida com uma grande variedade de gorduras vegetais (80%), geralmente misturadas com leite desnatado, sal e emulsionantes. O creme vegetal é feito apenas com gorduras vegetais, tem o teor de lipídios menor quando comparado à maioria das margarinas.

Examinando o respectivo demonstrativo de débito elaborado pelo Auditor Fiscal, verifico a segregação dos produtos BECEL CREME VEG ORIG C SAL 250G e 500G; MARG BECEL PROACTIV; MARG CREM VEG MILLA C SAL, que estão classificados entre os cremes vegetais, significando que não contêm em sua composição produtos animais.

No caso dos produtos BECEL é a própria instituição que admite que “na composição da BECEL original e BECEL PRO ACTIV não há ingredientes de origem animal”.

Diante de tais pressupostos, entendemos que a redução da base de cálculo, objeto da presente lide é um benefício fiscal (isenção parcial) e por se tratar de matéria de nítido cunho excepcional à regra geral de incidência do imposto, as saídas com carga tributária reduzida não admitem interpretação extensiva, sendo vedado ao intérprete ampliar o alcance da norma, devendo limitar-se à sua textualidade, em homenagem ao próprio princípio legal. É o que expressa o artigo 111, do Código Tributário Nacional. Justamente, por isso, o autuado não poderia estender o benefício para além das saídas de margarina, como exprime o art. 87, XXXI, RICMS/BA.

Caracterizada a infração 1 e procedente é a exigência tributária de recolhimento a menos de ICMS, nas saídas de leite integral não produzido na Bahia e cremes vegetais, com a alíquota de 7% quando correta seria a aplicação da alíquota de 17%, no valor R\$ 21.525,55.

A segunda infração 2 cuida de exigir ICMS que não foi recolhido pelo autuado em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis”.

Constatou no demonstrativo fiscal elaborado pelo autuante, contido no CD de fl. 129, entregue ao contribuinte, conforme recibo de fl. 12, a discriminação de diversos produtos, cuja saída deveria ser regularmente tributada, mas as operações foram consideradas como não tributadas.

O autuado questiona apenas a inclusão do algodão que não foi tributado porque, em se tratando de produto farmacêutico, está incluído no regime de substituição tributária prevista no Convênio 76/94. Diz que a fiscalização analisou apenas a saída das mercadorias.

Com relação ao algodão, o direito assiste ao autuado, no período a partir de 01.11.09, por força do Decreto 11.806, de 26.10.09, que alterou a redação do item 13.3, art. 353, II, RICMS BA, incluindo na substituição tributária o algodão para fins de limpeza e higiene (NCM 5601), juntamente com os demais produtos para fins medicinais, cirúrgicos ou dentários.

O próprio Auditor Fiscal identificou os tipos de algodão incluídos, equivocadamente, no levantamento fiscal, no período de novembro e dezembro de 2009 e procede à exclusão dos respectivos valores, passando a exigência de R\$ 116.045,42 para R\$ 116.008,85.

Entre os demais produtos incluídos no demonstrativo, destacam-se o SKINKA frutas cítricas, suco misto, não incluído na substituição tributária, ou maçã e pera nacional, tributado regularmente pelo ICMS, somente incluída na isenção do art. 14, RICMS/BA, pelo Decreto 12.313/10, efeito a partir de 14.08.10.

Posto isso, resta caracterizada a infração 2, no valor de R\$ 116.008,85.

Na infração 3, a acusação é da falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, nos exercícios fechados de 2008 e 2009, apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, apurando-se omissões de saída e de entrada, mas levou-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Verifico os demonstrativos fiscais que demonstram a ocorrência da presente omissão gravados na mídia anexada ao presente PAF, cópia entregue ao contribuinte, conforme recibo de arquivos eletrônicos acostado à fl. 12, com valor que totaliza R\$ 151.401,26.

Nas razões, o autuado alega não entender se o levantamento fiscal trata de omissão de saída ou de entrada; alega o índice de quebra no processo de comercialização e armazenamento das suas mercadorias, que não carece do estorno do art. 100, RICMS/BA, previsto para as perdas anormais; questiona a aplicação das alíquotas de 17% ou de 12%, nas omissões apuradas e que não foram consideradas as quebra do peso nas entradas das mercadorias.

O levantamento quantitativo de estoque que se discute foi elaborado em observância às orientações contidas na Portaria nº445/98; constatadas as omissões nas saídas e nas entradas das mercadorias selecionadas, fez-se a opção pelo valor que expressava o maior valor monetário, no caso concreto, as operações de saídas.

O argumento inicial do sujeito passivo se reporta à desconsideração do 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.

Ocorre que o impugnante não cuidou de colacionar aos autos as provas das alegadas perdas/quebras no período objeto da ação fiscal, bem como que não foram emitidas as notas fiscais relativas às quantidades das mercadorias ditas sem condições de comercialização devido à deteriorização ou prazo de consumo vencido, a fim de que fosse possível justificar, parcial ou totalmente, as diferenças detectadas por omissão de saídas de mercadorias no levantamento quantitativo de estoques..

Trata-se também de claro equívoco do autuado a interpretação que o sujeito passivo faz ao inciso V, do art. 100, do RICMS. Isso porque na presente ação fiscal está sendo exigido o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques e não em relação à falta de estorno de crédito.

Verifico do exame dos demonstrativos fiscais que a presente autuação exige imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, estando o levantamento adstrito a mercadorias normalmente tributáveis, não havendo, neste caso, qualquer cabimento a alegação de

necessidade de exclusão de mercadorias subordinadas a outras situações, que exija aplicação de mecanismos de proporcionalidades.

Ademais, tendo em vista que a omissão recaiu sobre a saída de mercadorias tributáveis, em relação às quais não foram emitidos os documentos fiscais correspondentes, a aplicação da alíquota de 17%, inerentes às saídas internas, é condizente com a situação fática, à luz do quanto disposto no art. 632, inciso VII do RICMS/BA.

Por fim, não existe qualquer presunção tributária, na questão em tela, uma vez que as omissões apuradas originaram-se de levantamento quantitativo de estoques, manejado em obediência ao princípio da legalidade e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal.

Em se tratando de levantamento quantitativo de estoques e, elaborados os demonstrativos que deram origem a exigência, com base nos documentos fiscais requisitados pela fiscalização, em conformidade com os documentos devidamente escriturados pelo próprio autuado, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), sendo insubstinentes as arguições defensivas, conforme apreciação supra.

Posto isso, resta devidamente caracterizada a infração 03, no valor de R\$ 151.401,26.

Na infração 4, a exigência é feita a partir do mesmo levantamento de estoque, relacionada a falta de recolhimento do ICMS ST, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor agregado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

Argumenta o autuado a aplicação do agrupamento de itens, uma vez que os itens escolhidos pelo Auditor Fiscal foram àqueles convenientes à conclusão pretendida.

Os demonstrativos quantitativos dos exercícios 2008 e 2009 relacionam mercadorias incluídas no regime da substituição tributária, a saber: refrigerantes, água mineral, biscoito, bombons, bacon defumando, entre outros, no valor de R\$ 1.606,99, no exercício de 2008 e R\$ R\$ 4.935,58, em 2009.

Incabível o acatamento das razões da defesa. O agrupamento de itens é aplicado nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou quando comporte vários subgrupos ou diversas referências, do que não trata o caso em tela.

Ademais, Não houve qualquer conveniência no levantamento, uma vez que os demonstrativos em tela reuniram apenas as mercadorias enquadradas na substituição tributária, cujos resultados apontavam omissão de entrada.

Caracterizada a infração 04, no valor total de R\$ 6.542,87.

Na última infração, a acusação é que o autuado deixou de recolher nos prazos regulamentares, o ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no valor de R\$ 13.873,96.

A apuração se refere ao ICMS devido nos estoques de bebidas quentes, no retorno de tais mercadorias ao regime da substituição tributária, em abril de 2009. O autuado confessa o recolhimento do valor em 6 parcelas, conforme DAES, que anexa aos autos.

O autuante acata os recolhimentos efetuados pelo estabelecimento totalizando R\$ 8.857,32, mais R\$ 1.048,10 relativo ao fundo de pobreza, incidente em tais produtos, totalizando R\$ 9.905,52, anotando a diferença de R\$ 3.968,44.

Verifico no levantamento fiscal, contido no CD de fl. 129, entregue ao contribuinte, conforme recibo de fl. 12, a discriminação dos diversos produtos (demonstrativo de saída de bebidas 2009) contido no CD de fl. 129, entregue ao contribuinte, conforme recibo de fl. 12.

Trata-se de levantamento dos estoques de bebidas quentes elaborado pelo autuado com base nos documentos fiscais do próprio estabelecimento (**CAMPARI, WHISKY, VINHOS, CONHAQUE, GIN, LICOR, RUM BACARDI, etc.**), elaborado para fins do recolhimento do ICMS exigido, tendo em vista o retorno

dessas mercadorias ao Regime da Substituição Tributária, em conformidade com o Decreto nº 11.462, de 10.03.09, efeitos a partir de 01.04.09.

Não existe qualquer incerteza, imprecisão, presunção, como argui o impugnante, em suas razões, no levantamento das bebidas em estoque elaborado pelo Auditor Fiscal. Em havendo divergência com relação aos valores apurados pelo estabelecimento, caberia confrontar e apresentar de forma objetiva, clara, acompanhadas das provas, as razões de seu inconformismo. Assim, não agindo, aduziu ao levantamento fiscal que apurou valor total de ICMS a recolher no valor de R\$ 13.873,96.

Após a apresentação pelo sujeito passivo dos pagamentos regulares em 6 parcelas do valor que apurou, no total de R\$ 9.905,52, remanescente a diferença de R\$ 3.968,44.

Posto isso, resta caracterizada a infração 5, no valor de R\$ 3.968,44.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232954.0008/11-5, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$299.446,98**, acrescido da multa de 50% sobre R\$ 3.968,44, 60% sobre R\$144.077,28 e 70% sobre R\$151.401,26, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, alíneas “a” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR