

**A. I. N°** - 147771.0001/12-5  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTE** - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16. 04. 2013

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0067-01/13**

**EMENTA:** ICMS. **1.** LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Infração reconhecida. **2.** ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. **a)** SAÍDAS EFETUADAS POR ECFs. Autuado elide parcialmente este item da autuação ao comprovar que aplicou corretamente a alíquota nas operações de saídas das mercadorias arroladas no levantamento levado a efeito pela Fiscalização. O próprio autuante na informação fiscal reconheceu assistir razão ao autuado. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b)** SAÍDAS COM NOTAS FISCAIS. Infração reconhecida. **c)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM ALÍQUOTA INFERIOR À PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Infração reconhecida. **3.** CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO. Infração reconhecida. **b)** FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO REFERENTE A ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – ESTORNO PROPORCIONAL. O art. 100, II, do RICMS prevê que, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, deve ser feito o estorno (anulação) do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias que forem objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, procedendo-se ao estorno proporcionalmente à redução. Não há previsão da manutenção do crédito para as operações com as mercadorias objeto deste levantamento. Mantido o lançamento. **4.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS EFETUADAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Alegada a existência de quebras e perdas. É natural que haja perda, perecimento, deterioração, furto ou roubo de mercadorias, mas isto precisa ser provado ou ao menos demonstrado. Lançamento mantido. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Infração reconhecida. **5.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. MERCADORIAS REGISTRADAS. Infração

reconhecida. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Autuado elide parcialmente a acusação fiscal ao comprovar que foram arroladas no levantamento mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O próprio autuante na informação fiscal acatou a argumentação defensiva. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Afastada a nulidade do lançamento. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/03/2012, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$1.156.507,05, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, sendo indicada multa no valor de R\$14.317,09, correspondente ao percentual de 10% do valor comercial das mercadorias. Consta se referir a entradas de mercadorias apurada através de vias de notas fiscais (fls.15 a 51 do PAF) e CD-R (fl.172) anexos ao PAF;
2. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$66.073,66, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a ICMS recolhido a menos por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por ECFs;
3. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, abril a setembro, novembro e dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$974,92, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de ICMS recolhido a menos por erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias tributadas por notas fiscais;
4. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$44.906,91, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de ICMS recolhido a menos por erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias tributadas por transferências para outras unidades da Federação com alíquota inferior a estabelecida na legislação;
5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias com pagamento do imposto por antecipação, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$101.941,87, acrescido da multa de 60%;
6. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$348.481,93, acrescido da multa de 60%;
7. Falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem lançamento na escrita fiscal, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, nos exercícios de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 485.802,12, acrescido da multa de 70%;
8. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva

escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 14.768,18, acrescido da multa de 70%;

9. Falta de recolhimento do imposto, devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$5.397,36, acrescido da multa de 60%;

10. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2008, sendo lançado o valor de R\$73.843,01.

O autuado apresentou defesa (fls. 180 a 216) consignando, inicialmente, que reconhece os equívocos cometidos no tocante às infrações 01, 03, 04, 05, 08 e 09, e informa que procedeu ao recolhimento do montante exigido, de forma que impugna apenas os itens 02, 06, 07 e 10.

No tocante à infração 02, que diz respeito ao recolhimento a menos do ICMS, por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por ECFs, afirma que a exigência não deve prosperar, tendo em vista que grande parte das mercadorias refere-se a CDs e DVDs.

Alega que a tributação de tais mercadorias pelo ICMS à época do período fiscalizado, no caso, 2008, estava prevista no art. 87, V, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, cuja redação reproduz.

Frisa que mercadorias como CD's e DVD's, estavam abrangidas pela redução de base de cálculo de que trata o art. 87, V, do RICMS/BA, haja vista estarem compreendidas na descrição prevista no item 8523.29, do Anexo 5-A, do RICMS/97, conforme transcrição que apresenta.

Diz que desse modo, inexistem dúvidas quanto à aplicação do disposto no art. 87, V, do RICMS/97 com relação às operações comerciais realizadas perante o Estado da Bahia envolvendo CD's e DVD's no período fiscalizado, operações estas que deveriam sofrer redução de base de cálculo, *“de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%”*.

Assinala que tal sistemática na apuração do ICMS, mediante redução de base de cálculo, também se verificava com relação a outras mercadorias objeto da autuação em discussão, como no caso da margarina, que, de acordo com o inciso XXXI, do citado art. 87, do RICMS/BA, deveria se submeter à carga tributária correspondente aos mesmos 7%.

Salienta quanto às mercadorias CD's, DVD's e margarina, que muito embora a legislação tenha sido alterada após o período fiscalizado, tal benefício fiscal de redução de base de cálculo permaneceu vigente na mesma proporção, no percentual de 7%, porém, sob os termos do art. 226, XIII (CD's e DVD's) e XXVII (margarina), do atual RICMS/BA, aprovado pelo Decreto (BA) nº 13.780/12.

Diz que de todo modo, considerando que no período fiscalizado a carga tributária incidente sobre as saídas alusivas a CD's, DVD's e margarinas deveria ser de 7%, se faz imprescindível a aplicação, no presente caso, desta carga tributária, porquanto se refere à legislação vigente à época do fato gerador, conforme artigo 144, do CTN, cujo teor transcreve.

Sustenta que a carga tributária aplicada pelo autuante correspondente a 17% do valor total das operações, não era e nunca foi a carga tributária prevista na legislação pertinente para tais mercadorias.

Conclui afirmando que pelas razões expostas, este item da autuação deve ser integralmente cancelado.

Quanto à infração 06, que trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, alega que se trata de mercadorias da cesta básica e tem direito à manutenção integral do crédito de ICMS nos termos do Convênio 128/94, no qual o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, não havendo no aludido convênio qualquer previsão de que a redução da carga tributária esteja vinculada à base de cálculo, conforme cláusula primeira e § 1º, que transcreve. Comenta sobre a forma como as unidades federadas concedem benefícios fiscais, de acordo com a Lei Complementar nº 24/75, frisando que os convênios firmados pelos entes federados sob a proteção da citada lei complementar não conferem autorização aos signatários para conceder, alterar ou revogar os benefícios fiscais, pois, ao revés, os vinculam para que executem sua ordem, de forma a conferir os benefícios aos contribuintes nos estritos termos do celebrado, e por conseguinte, enquanto for signatário do Convênio ICMS 128/94, o Estado da Bahia está compelido a obedecer às suas regras, quais sejam, exigir carga tributária mínima de ICMS sobre os produtos da cesta básica em 7% e não exigir o estorno proporcional dos créditos ao montante do imposto devido na saída.

Argumenta que se cada Estado pudesse dispor a seu bel-prazer acerca da forma como os créditos na aquisição de produtos da cesta básica seriam apropriados, fatalmente os comerciantes agregariam a parcela do crédito vedado ao seu custo, majorando o preço dos produtos para os consumidores finais, e dessa forma a carga tributária mínima dos produtos da cesta básica não seria de 7%, como determina a cláusula primeira do Convênio ICMS 128/94, já que a diferença sobre o valor de aquisição seria incorporado ao custo, aumentando significativamente o preço dos produtos. Dá exemplo do que ocorreria se prevalecesse a medida adotada pela fiscalização, demonstrando que o preço de venda dos produtos da cesta básica aumentaria de forma considerável.

Observa que o aludido Convênio ICMS 128/94 não faz alusão a redução da base de cálculo, pois o termo empregado é “redução da carga tributária”, e não “redução da base de cálculo”. Pondera que a regra perpetrada pelo convênio em apreço é um caso típico de redução da alíquota interna do ICMS incidente sobre os produtos da cesta básica, e não, como quer o fisco baiano, redução da base de cálculo, aduzindo que, se na celebração do convênio os entes tributantes tivessem como intenção fixar a redução da carga tributária através da base de cálculo o teriam feito de maneira expressa, tal como já o tinham procedido quando da edição do Convênio ICMS 139/93, revogado pelo de Convênio 128/94.

Sustenta que o Convênio ICMS 128/94 prevê a redução da alíquota interna e não da base de cálculo, logo, a exigência do estorno do crédito de ICMS fere frontalmente as suas disposições e, por conseguinte, as disposições da Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos III e XII, alínea “g”) e da Lei Complementar nº 24/75.

Lembra que a Constituição, ao instituir a não-cumulatividade, estabeleceu ela própria as suas exceções, determinando exaustivamente as hipóteses em que os contribuintes não terão direito ao crédito das operações anteriores: as operações ou prestações abrangidas por isenção ou não-incidência do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II. Ressalta que no caso objeto destes autos sequer se trata de isenção ou não incidência, e sim de redução de carga tributária, conferida de maneira arbitrária pelo fisco baiano sob a forma de redução da base de cálculo.

Alega que, tendo agido em consonância com o determinado no Convênio ICMS 128/94, não é passível da imposição de multa, juros de mora e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, grifando que por meio daquele convênio o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como em não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, razão pela qual a exigência fiscal deve ser totalmente cancelada.

Ressalta que em função de algumas das operações de transferência interna (CFOP 5.152) realizou creditamento de ICMS de forma integral, à alíquota de 17%, o que, segundo diz, não implica acusação de ausência de estorno proporcional do tributo, tendo em vista que tais operações foram concretizadas sem a utilização do benefício fiscal decorrente do Convênio 18/94, isto, sem a redução da alíquota interna. Acrescenta que parte das operações objeto desta infração decorre de transferências internas advindas do seu Depósito, operações estas que foram inicialmente tributadas à alíquota de 17%, a título de ICMS.

Diz que inobstante o equívoco na tributação de tais operações, haja vista que a alíquota de 17% é superior àquela prevista na legislação então vigente para as mercadorias envolvidas, registrou crédito de ICMS na mesma proporção, ou seja, correspondente aos mesmos 17%. Desse modo, relativamente às operações de transferência internas tributadas à alíquota de 17%, não há o que se falar em estorno, por suposta ausência de estorno proporcional do crédito de ICMS, haja vista que as respectivas saídas não foram albergadas por benefício fiscal, via redução de alíquota interna.

Salienta, nesse sentido, que o creditamento realizado à alíquota de 17% sequer gerou lesão ao Erário Público. Diz que indiscutivelmente, o “erro procedimental” que cometeu não implicou falta de recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, razão pela qual, quanto a tais operações de transferências internas, também não prospera este item da autuação.

Sustenta, em suma, que considerando que agiu de acordo com o Convênio ICMS nº 128, no qual o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, assim como que as operações de transferência interna tributadas à alíquota de 17% não foram albergadas por benefício fiscal e o respectivo creditamento de ICMS não gerou prejuízo ao Erário Público, a exigência fiscal atinente à esta infração deve ser totalmente cancelada.

No que tange à infração 07, alega ser ilegal o emprego de presunção como meio de prova. Considera que o agente fiscal presumiu que tivesse havido saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, pois não provou efetivamente tal fato. Protesta que a mera presunção da autoridade autuante não basta para julgar definitiva a autuação. Pondera que o fiscal deveria determinar claramente como apurou as supostas diferenças e demonstrar detalhadamente como alcançou os valores, trazendo aos autos as provas necessárias para embasar sua acusação, o que, segundo a defesa, não ocorreu no presente caso, pois o próprio fiscal assevera na descrição da infração que o fato foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Salienta que não conseguiu visualizar a sistemática utilizada pela fiscalização para apuração do “preço médio” de cada mercadoria, utilizado como base de cálculo para cobrança do ICMS, e além disso a fiscalização desconsiderou por completo o ramo de atividade desenvolvido pela empresa, qual seja, supermercados (varejo), atividade esta em que a perda, a quebra e o perecimento de mercadorias são de conhecimento notório, além de não ter provado ou trazido indícios de provas de que a empresa realmente efetivou a “suposta” venda de mercadorias sem o respectivo documento fiscal, tendo apenas alegado a “suposta” existência da diferença no estoque de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Alega que a simplicidade da metodologia adotada pelo agente fiscal não teve por objetivo a busca da verdade material, que é a base de qualquer procedimento fiscal, haja vista que no procedimento de lançamento o que se procura é a aplicação objetiva da lei, não havendo espaço para premissas e presunções singelas e pessoais. Cita doutrina.

Argumenta que, como o procedimento administrativo concentra em si a aplicação objetiva da lei, não comportando suposições injustificadas, foi arbitrária a postura do agente fiscal em presumir que a empresa deixou de emitir documento fiscal relativamente a operações de venda de mercadorias, sem comprovar tal acusação, mediante utilização dos meios e documentos próprios para tanto. Aduz que,

embora o raciocínio da autoridade fazendária faça com que, a partir do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, seja presumida a infração, isso não é suficiente, devendo ela buscar sempre a certeza da ocorrência do ilícito tributário e não, a partir da presunção, alegar com veemência a ilicitude e determinar a aplicação de penalidade.

Invoca o art. 142 do CTN, segundo o qual a atividade de lançamento exercida pelas autoridades fazendárias implica a verificação do fato gerador da obrigação correspondente, e tal verificação exige que seja apurada a verdade dos fatos, devendo a autoridade fazendária realizar investigação aprofundada demonstrando a existência da relação de causalidade entre o apurado e o fato que pretende dar por ocorrido, sem qualquer interesse no resultado final, sendo inadmissível que, como neste caso, a empresa seja acusada de venda de mercadorias sem Nota Fiscal com fundamento único e exclusivo em levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. Indaga por qual motivo o agente fiscal não acostou aos Autos outros documentos (ainda que por amostragem) que comprovem a efetiva circulação das mercadorias, se ele tinha tanta certeza de que houve movimentação de mercadorias sem documento fiscal, e conclui que não acostou porque não os procurou, e mesmo que o tivesse feito não teria logrado êxito, já que a empresa é idônea e cumpre todas as obrigações fiscais.

Aduz que os tribunais administrativos, ao analisarem a questão da precariedade da acusação fiscal, vêm proferindo decisões favoráveis aos contribuintes. Cita como exemplos decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT).

Alega que, havendo dúvida quanto a fatos e prática de infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, de acordo com a regra do art. 112 do CTN. Aponta jurisprudência nesse sentido.

Passa a sustentar que a diferença de estoque levantada foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da empresa, que exerce o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância dos produtos alimentícios, e na atividade de varejo é notória a ocorrência de perdas ou quebras de mercadorias em estoque, porque, independentemente da natureza das mercadorias revendidas, sempre há a possibilidade de extravio, quebra, furto, etc., sendo que no caso de alimentos há grande probabilidade de perecimento, deterioração, decomposição, etc., e em relação aos de eletroeletrônicos provável é a quebra, em virtude do transporte e manuseio, e isso foi desconsiderado pelo agente fiscal.

Quanto às diferenças levantadas alega que faturamento anual no valor de R\$140.187.179,89, consoante informações contidas nas Guias de Informação e Apuração do ICMS, de modo que as diferenças apuradas pelo agente fiscal representam apenas 2,03 % sobre o faturamento anual (2008) da empresa, percebendo-se com base nesses elementos que as perdas ou quebras ocorridas nos exercícios considerados são razoáveis e normais, ou seja, inerentes à atividade comercial da empresa.

Aduz que, para não restarem dúvidas quanto à razoabilidade e normalidade de quebras e perdas em sua atividade, apresenta estudo (9ª e 10ª Avaliação de Perdas do Varejo Brasileiro) realizado pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, onde se destaca o percentual de perdas no varejo desde o ano calendário 2003 até o ano calendário 2009, demonstrando que no exercício de 2008 a média nacional de perdas no varejo foi de 2,36%, e portanto o percentual de 2,03%, ocorridos nas atividades da empresa, está dentro da razoabilidade e da normalidade.

Apresenta ainda diversas notícias publicadas na internet, para provar que as médias nacionais de perdas no varejo foi de 2,03% para o exercício de 2008.

Alega que as Juntas de Julgamento do CONSEF, em casos idênticos ao presente (levantamento quantitativo de estoques), têm-se manifestado como sendo indevida a exigência do ICMS relativa as “supostas” operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, quando demonstrado que as

quebras ou perdas normais e usuais não forem consideradas pela fiscalização, conforme acórdãos que indica.

Prossegue dizendo que também comungam desse entendimento outros tribunais administrativos, consoante decisões que especifica.

Conclui considerando que, como a fiscalização não computou em seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais à atividade da empresa, o lançamento deve ser cancelado, sob pena de ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da razoabilidade, da finalidade, do interesse público, da eficiência e da motivação dos atos administrativos. Diz que, a fim de demonstrar sua boa-fé, reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque nos exercícios de 2008 e 2009, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no art. 201 do RICMS. A seu ver a fiscalização deveria efetuar o lançamento fiscal apenas da multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Pondera que este seria o entendimento das Juntas de Julgamento deste Conselho, conforme trecho de decisão que transcreve.

Além da desconsideração das perdas, quebras e perecimentos das mercadorias, eventos próprios da atividade comercial varejista, diz que o Fisco também não avaliou as saídas por códigos genéricos, o que justifica a baixa dos autos em diligências.

Esclareceu a utilização, no controle de seus estoques, dos códigos com a descrição de “Produtos Genéricos”, empregados nas hipóteses de saídas ou entradas de produtos, quando os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque. Explica que os produtos são disponibilizados aos seus clientes, e, não raras vezes, em virtude do grande volume e da diversidade dos itens no estoque, no momento da emissão dos documentos fiscais, não se consegue registrar a mercadoria corretamente. Nesse caso, é utilizado o código genérico para dar baixa no estoque, de modo que a correta leitura possa ser feita oportunamente no momento de fechamento desse estoque, evitando-se, prejuízos no exercício da atividade econômica.

Diz que tal situação foi totalmente desprezada pelo fisco, o que deve ser verificado *in loco*, quando da realização da diligência no estabelecimento da empresa autuada. Não podendo um “*simples confronto entre entradas, saídas e saldos iniciais e finais de estoque*” ser utilizado como único e exclusivo meio de comprovar tão sérias e graves acusações.

Ressalta que, em nenhum momento, a Fiscalização buscou entender as peculiaridades e especificidades das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, que não podem ser dirimidas pelo simples confronto entre entradas, saídas e saldos iniciais e finais dos estoques. Argui que se a Fiscalização tivesse debruçado com maior afinco sobre os documentos fiscais disponibilizados, teria constatado que não houve omissão de qualquer entrada ou saída de mercadorias, considerando o porte do estabelecimento autuado em nível nacional e o fiel cumpridor de suas obrigações tributárias. Reitera a reclamação que o Fisco da Bahia sequer cogitou a existência e utilidade dos aludidos códigos genéricos, que representam efetivas saídas de mercadorias do estabelecimento, mas, que foram integralmente ignoradas.

No que concerne à infração 10, que diz respeito à imposição de multa percentual sobre a parcela de ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, afirma que merece prosperar, tendo em vista a inconsistência da apuração levada a efeito pelo autuante, notadamente à legislação vigente à época dos fatos (RICMS/BA).

Observa que a sistemática de antecipação parcial de ICMS, a ser apurada em função de entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, estava prevista, à época dos fatos geradores, no art. 352-A, do RICMS/97, cujo teor reproduz.

Afirma que o autuante ao proceder aos trabalhos de fiscalização, olvidou-se quanto ao fato de que parte das mercadorias adquiridas para comercialização provenientes de outras unidades da

Federação, não estava submetida à sistemática de antecipação parcial do ICMS, mas sim ao regime de substituição tributária, regime este que afasta a exigência a título de antecipação parcial, conforme disposto no § 1º, III do referido art. 352-A do RICMS/97, cuja redação transcreve.

Destaca, nesse sentido, ilustrativamente, algumas das mercadorias arroladas pelo autuante na elaboração do Demonstrativo de fls. 151 a 164, objeto desta infração, que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, estavam adstritas à sistemática de substituição tributária, LAGARTO TEMPERADO SWIFT KG; MP DESOD SAN EXTRA 3 RF 30G GT AP; MP DESOD SAN EXTRA 3 RF 30G GT AP; SABAO DE COCO URCA C/5 1KG; DESINF LYSOFORM 1L; DEO COL OGGI ALFAZEMA 118ML; AROMATIZANT BUCAL BONICAPS MENT 12C; MINANCORA ACTION POTE 25G; DERMACYD DELICATA GTS LENCO POCKET; GRAIN FLAKES JASMINE TRAD 1000G; LAVA ROUPAS COQUEL 500ML, CHAMP CHANDON EXCELLENCE; AGUARDENTE PEDRA 90; VODKA LEONOFF; ESPUMANTE PROSECCO AURORA 750ML; LAGARTO TEMPERADO SWIFT; AROMATIZANT BUCAL BONICAPS MENT; MINANCORA ACTION POTE; SABAO DE COCO URCA C/5 1KG; DESINF LYSOFORM 1L; DEO COL OGGI ALFAZEMA; LAVA ROUPAS COQUEL 500ML, etc.

Salienta que dentre as mercadorias que relacionou é possível constatar a existência de “CHAMP CHANDON EXCELLENCE”, “AGUARDENTE PEDRA 90”, “VODKA LEONOFF”, “ESPUMANTE PROSECCO AURORA 750ML”, cuja sujeição ao regime de substituição tributária nas operações internas no Estado da Bahia estava prevista no art. 353, II, 2, do RICMS/97, cuja redação transcreve.

Diz que ainda nesse mesmo sentido, verifica-se a aplicação da tributação por substituição tributária de outras mercadorias como “LAGARTO TEMPERADO SWIFT” (carne bovina), “AROMATIZANT BUCAL BONICAPS MENT” (higiene bucal), “MINANCORA ACTION POTE” (produtos farmacêuticos: medicamentos), “SABAO DE COCO URCA C/5 1KG”, “DESINF LYSOFORM 1L”, “DEO COL OGGI ALFAZEMA”, “LAVA ROUPAS COQUEL 500ML” (produtos de limpeza), conforme consta no referido art. 353, II, 9, 13, do RICMS/97, cujo teor transcreve.

Conclui afirmando que resta claro, portanto, o equívoco do autuante nesta infração, visto que as operações que envolvem as mercadorias listadas no Demonstrativo de fls. 151 a 164, representam exceção à sistemática de antecipação parcial do ICMS, tal como disposto no § 1º, III, do art. 352-A, razão pela qual referida exigência deve ser também cancelada na sua integralidade.

Finaliza requerendo que a sua peça impugnatória seja julgada integralmente procedente, para o fim de ser cancelada a exigência na sua totalidade, imposto, multa, juros e demais encargos e, consequentemente, arquivado o processo administrativo instaurado ou, no mínimo, sejam afastados multa e juros exigidos no Auto de Infração, relativamente à Infração 06, já que agiu estritamente sob os termos do Convênio ICMS nº 128/94, sendo-lhe aplicável, assim, as determinações do parágrafo único, artigo 100, do CTN.

O autuante prestou informação (fls. 414 A 436), consignando que todos os elementos constitutivos do crédito tributário que está sendo exigido do autuado, foram levantados através dos dados constantes dos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte à Sefaz que foram confrontados com os dados escriturados nos seus livros fiscais. Ou seja, estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

Observa que o autuado reconhece o cometimento das infrações 01, 03, 04, 05, 08 e 09, inclusive informando que procedeu ao recolhimento do montante exigido, cuja cópia do respectivo DAE comprobatório será devidamente anexado ao processo, tendo se insurgido apenas contra as infrações 02, 06, 07 e 10.

No que tange à infração 02, admite que o contribuinte tem razão com relação às alegações atinentes às mercadorias CDs e DVDs, tendo em vista que tais mercadorias além da redução de base de cálculo alegada pelo autuado prevista no art. 87, V, do RICMS/Ba., também estão enquadradas no regime de Substituição Tributária, conforme o artigo 353, II, 20, do RICMS/BA.



Salienta que o impugnante cita ainda que tal sistemática na apuração do ICMS, mediante a redução da base de cálculo, também se verifica em relação a outras mercadorias, como no caso da margarina, que de acordo com o inciso XXXI, do art. 87 do RICMS/BA, deveria se submeter à carga tributária correspondente a 7%, contudo, o a mercadoria margarina sequer consta do Demonstrativo que embasou esta infração, razão pela qual somente constatou a necessidade de correção nesta infração das mercadorias CDs e DVDs.

Diz que desse modo, procedeu a alteração dos valores desta infração, através de novo “Demonstrativo de Auditoria Saídas ECF Alíquota Incorreta” (fls. 437 a 449 do PAF), que reduziu o valor desta infração para R\$19.958,68, conforme novo demonstrativo que apresenta.

Quanto à infração 06, afirma que a exigência fiscal está respaldada na legislação estadual, precisamente no art. 30, I, da Lei nº 7.014/96 e art. 100, do RICMS/97, descabendo, desse modo, a alegação que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas amparadas por redução de base de cálculo não encontra amparo na referida Legislação Estadual ou na Lei Complementar nº 87/96, já que, conforme será demonstrado em seguida, tal exigência tem lastro na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”.

Manifesta o entendimento de que os argumentos defensivos atinentes ao Convenio 128/94 estão equivocados, haja vista que a sua cláusula Primeira, §1º, tem apenas caráter autorizativo.

Observa que a autuação foi fundamentada na redução da base de cálculo estabelecida na Legislação Estadual, que para os produtos da cesta básica concede uma redução na base de cálculo de 100%.

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

Quanto ao Convênio ICMS 128/94, invocado pelo autuado, frisa que uma coisa é o Estado da Bahia ter concordado com a aplicação da carga tributária de 7% para os produtos da cesta básica e outra situação bastante diferente se refere a se admitir o creditamento integral relativo à aquisição de tais mercadorias, pois tal posicionamento contraria tanto a legislação tributária estadual como os ditames contidos na própria Constituição Federal.

Quanto às previsões contidas na Cláusula primeira, assim como no § 1º Convênio ICMS 128/94, diz que estas são autorizativas, o que significa dizer que os entes federativos não estão obrigados a segui-las.

Salienta que, além disso, os valores apurados nesta infração se referem quase que totalmente a mercadorias que não estão enquadradas como da cesta básica. Ou seja, os valores das mercadorias da cesta básica correspondem apenas a 3,1% do valor total do débito apurado, o que significa que caso as alegações do autuado fossem procedentes não alcançariam a maioria das mercadorias.

Assinala que para ratificar a legalidade da autuação, transcreve parte do voto do ACÓRDÃO CJF Nº 0185-11/10 relativo ao Auto de Infração nº 207494.0001/08-4 lavrado contra a mesma empresa e parte do voto do ACÓRDÃO CS Nº 0031-21/09 relativo ao A. I. Nº 110123.0016/04-9.

Quanto aos argumentos do autuado de que as mercadorias são oriundas do seu depósito nas operações de transferências e que foram tributadas com alíquota incorreta (17%), diz que não encontrou qualquer fundamento para acatar tais informações, tendo em vista tratar-se de estabelecimentos diferentes, ou seja pessoas jurídicas distintas com autonomia e escrita fiscal independente. Afirma que a legislação é clara e objetiva ao estabelecer que o contribuinte (estabelecimento) estornará o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorrerem com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional. Manifesta o entendimento de que se o estabelecimento remetente transferiu as mercadorias com a alíquota superior a que a legislação permitia, pode efetuar o levantamento e comprovando tais alegações, apresentar pedido de restituição ao Estado, dos valores recolhidos a

mais, haja vista que, caso o estabelecimento remetente das mercadorias, venha pedir restituição do imposto recolhido à mais futuramente, tal pleito estaria desvinculado dos procedimentos que os estabelecimentos destinatários das mercadorias teriam adotado ( não efetuado o estorno do crédito) principalmente por tratar-se de empresa de grande porte com uma grande quantidade de estabelecimentos neste Estado o que dificultaria tal verificação à posteriori, o que resultaria, sem sombra de dúvida, em prejuízo ao erário público.

Salienta ainda, que com relação ao argumento do autuado que a matéria só tem respaldo na Legislação Estadual sem supedâneo na Carta Política, não se incluem na sua competência discutir a inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato

Normativo emanado do Secretario da Fazenda ou do Governador do Estado da Bahia.

Conclui afirmando que não procedem as alegações defensivas, pois a infração está embasada na Legislação Estadual, razão pela qual mantém este item da autuação no valor de R\$ 756.262,63.

No respeitante à infração 07, afirma que as alegações defensivas não podem prosperar, pois não condizem com a realidade dos fatos, mesmo porque as decisões citadas nas razões de defesa não têm relação com a infração em questão. Acrescenta que, além disso, o impugnante não traz qualquer prova que dê sustentação as suas alegações ou que possa contestar os dados apurados no levantamento, que está devidamente respaldado na legislação e acompanhado das provas irrefutáveis das irregularidades apuradas.

Repete que todos os dados constantes dos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte à Sefaz que foram utilizados no Levantamento Fiscal, foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme pode ser verificado nos Relatórios fl. 167 do PAF. Ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pelo autuado e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

Assevera que mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, ficou demonstrado que o autuado no exercício de 2008, realizou operações de entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas da documentação fiscal, uma vez que o levantamento quantitativo de estoque está respaldado em demonstrativos que relacionam as entradas, as saídas, os estoques inicial e final e os preços médios de todas as mercadorias que foram incluídas no levantamento, conforme determina a legislação tributária estadual, no caso, a Portaria nº 445/98.

Observa que em razão de não ser possível exigir no mesmo exercício ICMS, concomitantemente, sobre a omissão de entrada e omissão de saída, a legislação tributária estadual, através do § 1º do artigo 60 do RICMS/BA e do artigo 13 da Portaria nº 445/98 estabelece que seja cobrado o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária, que no caso foi a de saída.

Afirma que dessa forma, não houve violação ao principio da estrita legalidade, já que o imposto foi cobrado em razão da realização de operação de circulação de mercadoria, conforme previsto em lei, enquanto a metodologia empregada na realização do levantamento quantitativo de estoque é que seguiu dispositivos infralegais.

No tocante a argumentação defensiva de que o agente fiscal não acostou documentos que comprovam a efetiva circulação das mercadorias, diz que não faz qualquer sentido, haja vista que o Auto de Infração está totalmente respaldado no “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias” que é elaborado com fundamento nas quantidades dos produtos contidas nos documentos fiscais que foram emitidos e escriturados pelo autuado, nas quantidades dos produtos constantes nos Inventários (inicial e final) levando-se em conta sua expressão monetária e a diferença apurada caracterizando-se como omissão de entradas ou omissão de saídas. Salienta que caso o autuado verificasse divergências nos dados apurados pela Fiscalização, deveria apresentar documentos que comprovassem suas alegações, o que nas suas razões de defesa não ocorreu.

No que concerne ao imposto apurado, consigna que todos os valores apurados estão devidamente relacionados nos demonstrativos que foram anexados ao Auto de Infração, cujas cópias foram entregues ao contribuinte através CD-R mediante recibo às fls. 168 a 171 do PAF, onde os valores dos preços médios das mercadorias e o valor do imposto foram apurados em conformidade com o que determina o RICMS/BA, bem como a Portaria 445/98, cujo teor reproduz.

Quanto à argumentação defensiva atinente à diferença de estoque, por quebras e perdas, diz que o próprio autuado afirma ter infringido a legislação tributária e fundamenta totalmente a ação fiscal, ao confirmar e reconhecer a existência das diferenças apuradas no levantamento de estoques efetuados pela Fiscalização, apenas alegando tratar-se de “Perdas e Quebras” das mercadorias.

Salienta que o próprio autuado reconhece na defesa apresentada que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2008.

Sustenta que o levantamento de estoques por espécie de mercadorias não deixa qualquer dúvida quanto a existência de saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal exigida, caracterizando omissão de saída de mercadorias no exercício fiscalizado. E, se parte ou toda a diferença apurada no levantamento quantitativo de estoque correspondesse a Perdas e Quebras nas mercadorias comercializadas no período fiscalizado, o autuado simplesmente não teria considerado o que determina a legislação estadual, ou seja, o RICMS estabelece de forma clara e específica que a defendente deveria estornar o crédito de ICMS e emitir as Notas Fiscais, a fim de corrigir os seus estoques (CFOP 5927 – Lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). E, deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, teria recolhido o ICMS a menos no decorrer do exercício fiscalizado. Portanto, deixou de cumprir o que determina o RICMS/BA, nos seus arts. 100 e 201, conforme transcrição que apresenta.

Salienta que não foram incluídos no levantamento de estoques os gêneros alimentícios comercializados pelo autuado, para evitar distorções em função de embalagens, unidades, etc.

Observa que somente foram lançados no “Demonstrativo de Auditoria de Estoques – Omissão de Saídas” 12.335 itens de mercadorias de um total de 75.804 itens de mercadorias movimentados no exercício, o que representa um percentual de apenas 16%. Ou seja, se fossem lançados no levantamentos todos os itens comercializados possivelmente encontraria um valor superior àquele apurado.

Diz que se conclui que o índice de perdas calculado pelo autuado de 2,03% , não corresponde a verdade, uma vez que o valor de omissão de saídas apurado no levantamento de estoques corresponde apenas a uma parte das mercadorias (16% ).

Assinala que o autuado menciona nas suas razões de defesa algumas decisões proferidas por outros órgãos julgadores, porém, diz que não se aplicam ao presente Auto de Infração, pois tratam de situações diversas do objeto da autuação.

Relativamente às alegações defensivas de existência de alguns produtos cadastrados como “Produto Genérico” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, informa que se o defendente utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 824-F do RICMS/BA, cujo teor transcreve.

Aduz que em face da grande quantidade de Notas Fiscais e Cupons Fiscais movimentados pelo contribuinte no exercício, a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos Sintegra o que não foi cumprido pelo autuado apesar de intimado em mais de uma oportunidade, conforme cópias de documentos que anexa, no caso, Intimação para Apresentação de Informações em meio Magnético; Demonstrativo da Irregularidades nos Arquivos Magnéticos e Recibo de Arquivos Magnéticos ( fls. 450 a 466 do PAF do PAF), não tendo atendido até a data da

informação fiscal, portanto, infringindo o art. 708-B, §5º, do RICMS/BA, conforme redação que transcreve.

Registra que o autuado teve também vários Autos de infração (PAF 1477710001117 Acórdão 3290511 , PAF 1477710002113 Acórdão 420312, PAF 1477710003101 Acórdão 1030511) contendo esta infração lavrados e julgados procedentes por este CONSEF.

Ressalta que no Levantamento Quantitativo de Estoque por Espécie por Mercadorias, foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item constante do levantamento e entregues ao autuado através dos demonstrativos constantes do Auto de Infração e do CD-R que foi anexado ao processo com cópia entregue também ao autuado, conforme recibo anexado ao PAF, fls. 168 a 171.

Diz que se o autuado afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como “Produto Genérico”, deveria ter apresentado as provas das suas alegações relacionando os documentos fiscais de cada item que não foram considerados no Levantamento Fiscal.

Destaca que no levantamento quantitativo de estoques de que cuida este item da autuação o valor apurado como omissão de saídas corresponde apenas a mercadorias tributadas pelo regime normal. Acrescenta que verificando os registros de entradas e saídas de mercadorias tributadas escriturados pelo contribuinte e constantes dos seus arquivos Sintegra, constatou que as mercadorias tributadas classificadas como “Produto Genérico” apresenta um valor total de saídas (ECF + N. Fiscais ) no valor de R\$23.124,84, enquanto o valor de entradas das mercadorias tributadas classificadas como “Produto Genérico” corresponde a R\$450.236,18, conforme Demonstrativos anexos às fls. 467 a 473 dos autos, significando dizer que se viesse a incluir as mercadorias classificadas como produto genérico no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias o valor de omissão de saídas seria ainda maior que o apurado neste Auto de Infração.

Conclui dizendo que acredita não restar mais dúvidas de que o Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias que serviu de base para este item da autuação está totalmente revestido de respaldo legal, pois em conformidade com as normas que regem o RICMS/BA, mantendo integralmente a infração.

Quanto à infração 10, admite que as alegações defensivas de que parte das mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para comercialização não se enquadram na sistemática da Antecipação Parcial têm procedência. Entretanto, diz que verificando as mercadorias relacionadas nas razões de defesa (fl. 214 do PAF), constatou que apenas os produtos Lagarto Temperado Swift, Aromatizante Bucal Bonicaps Ment e Minancora Action Pote, à época do levantamento fiscal, estavam enquadradas no regime de substituição tributária, razão pela qual acatou a argumentação defensiva e procedeu a correção dos valores desta infração.

Salienta que o contribuinte registrou as entradas de todas as mercadorias relacionadas nos demonstrativos do Auto de Infração, fls. 151 a 164, nos CFOPs 2102 ou 2152 utilizando crédito fiscal, inclusive de todos os produtos que relacionou nas suas razões de defesa alegando tratar-se de produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária

Frisa que desse modo, com exceção das mercadorias Lagarto Temperado Swift, Aromatizante Bucal Bonicaps Ment e Minancora Action Pote que à época do levantamento fiscal estavam enquadradas no regime de substituição tributária, esta infração está respaldada no artigo 352-A § 1º do RICMS/BA.

Esclarece que procedeu a correção dos valores desta infração, através de novos Demonstrativos de Auditoria Antecipação Parcial (fls. 474 a 487), que alteram o valor devido neste item da autuação para R\$73.024,82, conforme demonstrativo de débito que apresenta.

Diz que todos os argumentos e documentos que o impugnante apresentou nas suas razões de defesa, foram criteriosamente analisados, sendo que, as provas apresentadas e consideradas procedentes, foram devidamente acatadas alterando o valor do Auto de Infração de R\$ 1.156.507,05 para R\$ 1.109.573,88.

Finaliza consignando que a autuação está de acordo com as normas que regem o ICMS/BA, conforme ficou demonstrado, e considerando ainda que Autos de Infração com as mesmas infrações já foram julgados procedentes, à exemplo dos Acórdãos 1851110 do PAF 2074940001084, 3290511 do PAF 1477710001117, 420312 do PAF 1477710002113, 1851110 do PAF 2074940001084, 1030511 do PAF 1477710003101, espera que o Auto de Infração seja julgado procedente.

A 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência (fl. 496) a IFEP COMÉRCIO, a fim de que fosse adotadas as seguintes providências:

#### Repartição Fazendária

Juntasse aos autos os documentos que comprovassem ter sido o autuado intimado para conhecimento da Informação Fiscal e recebimento dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante ou, não sendo este o caso, que intimasse o sujeito passivo, entregando-lhe, mediante recibo específico, cópias reprográficas da Informação Fiscal, dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante e do termo de Diligência. Na oportunidade, deverá ser informado ao autuado quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias para manifestação. Havendo manifestação do autuado, deverá ser dada ciência ao autuante.

#### Autuante

Caso o autuado apresentasse manifestação abordasse os pontos suscitados. No que tange à infração 06, segregasse do total apurado *“os valores dos produtos da cesta básica que correspondem apenas a 3,1% do valor total do débito apurado.”*

O autuado se manifestou (fls. 507 534) consignando que inobstante a reformulação feita pelo autuante na infração 02, a tributação de tais produtos pelo ICMS à época do período fiscalizado de 2008, estava adstrita à substituição tributária, fato que ensejou a aplicação de tributação equivalente a 0%, tendo em vista que o ICMS já fora antecipado na etapa anterior, portanto, não haveria débito a ser apurado em relação às saídas fiscalizadas. Diz que com efeito a tributação de tais produtos pelo ICMS à época do período fiscalizado, ano de 2008, estava abrangida pela sistemática da substituição tributária, de acordo com o art. 353, II, 20, do RICMS/BA.

Aduz que em sendo assim, resta demonstrado que a Fiscalização autuou indevidamente as operações referentes a CDs e DVDs, já que se trata de mercadorias adstritas ao regime de substituição tributária.

Conclui dizendo que sem maiores delongas, fica demonstrado de forma clara o desacerto autuante na apuração desta infração, já que no período fiscalizado os produtos abordados estavam submetidos ao recolhimento antecipado em função do regime de substituição tributária, e não a apuração ordinária, com a aplicação da alíquota de 17%, conforme a acusação fiscal.

No tocante à infração 06, reporta-se sobre a informação fiscal, reproduzindo as afirmações do autuante. Sustenta que o entendimento do autuante está equivocado, tendo em vista que se trata de mercadorias abrangidas pela “Cesta Básica” e, por conseguinte, o direito à manutenção integral do crédito de ICMS está devidamente previsto no Convênio nº 128/94.

Reitera os termos apresentados na defesa vestibular e diz que princípio da não-cumulatividade foi instituído pela CF/88 (artigo 155, § 2º, I), estabelecendo ela própria as suas “exceções” e determinando exaustivamente as hipóteses em que os contribuintes não terão direito ao crédito das operações anteriores. Acrescenta que são elas as operações ou prestações abrangidas por isenção ou não-incidência do ICMS, o que de forma alguma abrange as operações com “redução de carga tributária”, conferida, de maneira arbitrária pelo Fisco da Bahia, sob a forma de redução da base de cálculo.

Aduz que diante disso, é que, sob a óptica estritamente constitucional, não pairam dúvidas que, se regularmente tributados na operação anterior, todos os produtos componentes da cesta básica adquiridos pela Impugnante conferem direito ao crédito do ICMS de forma irrestrita, independentemente da base de cálculo do ICMS por ela adotada na subsequente saída, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Ressalta que, em função de algumas das operações - transferência interna (CFOP 5.152) - objeto desta infração, realizou creditamento de ICMS de forma integral, à alíquota de 17%, o que, contudo, não implica acusação de ausência de estorno proporcional do tributo, porque, tais operações foram concretizadas sem a utilização do benefício fiscal decorrente do Convênio 128/94, ou seja, sem a redução da alíquota interna. Com efeito, parte das operações objeto da Infração 06 decorre de transferências internas advindas do seu Depósito, operações estas que foram inicialmente tributadas à alíquota de 17% a título de ICMS. Ou seja, aplicou a alíquota de 17%, tendo, diante disso, registrado o crédito de ICMS na mesma proporção em que recolhido, de certo, correspondente aos mesmos 17%.

Conclui afirmando que a exigência atinente à infração 06 deve ser cancelada.

Quanto à infração 07, também reitera os argumentos apresentados na peça de defesa inicial, dizendo que o autuante presumiu “saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais”, pois, em momento algum, provou efetivamente tal infração. Afirma que mera presunção não basta para lastrear a autuação fiscal, pois deveria o autuante determinar claramente como apurou as supostas diferenças e demonstrar detalhadamente como alcançou os valores, trazendo aos autos as provas necessárias para embasar sua acusação, o que não ocorreu no presente caso.

Diz que tanto isso é verdade que não consegue visualizar a sistemática utilizada pela Fiscalização para apuração do “preço médio” de cada mercadoria, preço este utilizado como base de cálculo para cobrança do ICMS, restando claro que em nenhum momento o autuante comprovou ou trouxe indícios de provas de que realmente efetivou a “suposta” venda de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Acrescenta que contrariamente alegou, apenas e tão somente, a “suposta” existência da diferença no estoque de mercadorias “apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”.

Aduz que a simplicidade da metodologia adotada pelo autuante não teve por objetivo a busca da verdade material que é a base de qualquer procedimento fiscal. Colaciona nesse sentido a doutrina tributária, trazendo lições de Alberto Xavier, Ives Gandra da Silva Martins, Paulo de Barros Carvalho que, segundo diz, está simplesmente fundamentada na lei que rege a matéria, mencionando o art. 142 do CTN.

Destaca que tal verificação exige seja apurada a verdade dos fatos, valendo dizer que o autuante deve realizar investigação aprofundada demonstrando a existência da relação de causalidade entre o apurado e o fato que pretende dar por ocorrido, sem qualquer interesse no resultado final.

Reafirma que a Fiscalização não considerou em seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais à sua atividade, bem como os produtos genéricos, devendo ser cancelado nesse particular o Auto de Infração, sob pena de ofensa direta aos princípios que regem o processo administrativo.

Diz que, a fim de demonstrar sua boa-fé, reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no exercício de 2008, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no art. 201 do RICMS. Acrescenta que a seu ver a fiscalização deveria efetuar o lançamento fiscal apenas da multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Pondera que este seria o entendimento das Juntas de Julgamento deste Conselho, conforme trecho de decisão que transcreve.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração no tocante a parte impugnada. Requer também que sejam, ao menos, afastadas a multa e os juros exigidos na infração 06.

O autuante se pronunciou (fls. 535/536), esclarecendo que todos os produtos cujo estorno de crédito foi objeto da glosa de que cuida a autuação, tiveram as saídas com redução da base de cálculo, inclusive os produtos da cesta básica que na informação fiscal consignou que o valor corresponde apenas a 3,1% do valor da infração. Ou seja, todos os produtos desta infração estão na regra do art. 100, II, do RICMS, que exige o estorno do crédito. Salienta que inexistente regra expressa de manutenção de crédito fiscal para as mercadorias arroladas na autuação. Frisa que a redução da base de cálculo dos produtos da cesta básica se encontra prevista nos arts. 78-A, 87, XXX, ambos do RICMS. Quanto aos demais produtos apresentados relacionados na infração, no caso, óleo refinado, leite em pó, vinagre, charque e margarina.

Rechaça a alegação defensiva atinente ao Convênio 128/94, afirmando que este tem o caráter apenas autorizativo, tendo o estado da Bahia apenas optado por não utilizar essa prerrogativa.

Salienta que a infração não diz respeito a alíquotas do ICMS, mas sim ao estorno do crédito na entrada de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo.

Salienta ainda que existem outros Autos de Infração com as mesmas infrações que já foram julgados procedentes.

No que tange à manifestação do autuado, afirma que nada traz de novo, ou seja, todos os pontos abordados foram devidamente contestados e apontadas as provas contidas nos levantamentos fiscais elaborados para fundamentar a ação fiscal e procedência do Auto de Infração.

Finaliza opinando pela procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO**

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de nove infrações à legislação do ICMS, dentre as quais o autuado reconheceu as infrações 01, 03, 04, 05, 08 e 09. Insurgiu-se contra as infrações 02, 06, 07 e 10.

Inicialmente, ficam rejeitadas as nulidades arguidas direta ou indiretamente pelo autuado, haja vista que os fatos constatados pela Fiscalização foram descritos de forma clara e precisam, estando a capitulação legal condizente com o direito aplicável. Devidamente motivada a autuação, eis que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. Foi obedecido o devido processo legal com o exercício da ampla defesa e do contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa e pode livremente contraditar com os elementos e provas de que dispunha. Verifico que o processo está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem a Administração Pública, em particular, aqueles inerentes ao processo administrativo fiscal - PAF. Portanto, incorrendo quaisquer das hipóteses de nulidade do lançamento, previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No que concerne à solicitação do autuado para que seja realizada diligência fiscal, a fim de verificação das perdas, quebras e furtos em seus estoques, além das saídas com a utilização dos chamados “códigos genéricos, observo que é o próprio impugnante quem sustenta a ocorrência regular das quebras, perdas e mesmo furto dos produtos na sua atividade de comércio varejista de mercadorias em geral com predominância em alimentos.

É certo que, nesses casos, cabe ao contribuinte proceder de acordo com as determinações contidas na legislação do ICMS. Com relação aos códigos aplicados aos chamados “produtos genéricos”, verifico que pelas declarações do autuado se trata de uma solução gerencial, adotado no intuito de facilitar o controle de seus estoques, possibilitando uma correta leitura, oportunamente, no momento de fechamento desses estoques. Dessa forma, em se tratando de ferramenta utilizada para

viabilizar os negócios e no gerenciamento de seus próprios estoques, em havendo quaisquer interferências na prática escolhida pela Auditoria Fiscal, caberia ao próprio autuado trazer aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que é o detentor do domínio desses elementos, o que não fez.

Diante disso, indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do art. 147, I, RPAF BA, tendo em vista que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento sobre a matéria.

No que tange à infração 02, observo que o autuado alega que parte substancial da exigência fiscal não deve prosperar, haja vista que diz respeito às mercadorias CDs e DVDs, que estavam abrangidas pela redução de base de cálculo prevista no art. 87, V, do RICMS/BA.

Noto também que o autuante na informação fiscal acatou, acertadamente, a argumentação defensiva atinente às mercadorias CDs e DVDs, admitindo que, de fato, tais mercadorias além da redução de base de cálculo alegada pelo autuado prevista no art. 87, V, do RICMS/BA., também estavam enquadradas no regime de Substituição Tributária, conforme o artigo 353, II, 20, do RICMS/BA, no período objeto da autuação.

Verifico também que não procede a argumentação defensiva de descaber a exigência quanto à mercadoria margarina, tendo em vista que tal mercadoria não foi arrolada no levantamento, fato inclusive confirmado pelo autuante na informação fiscal.

Assim sendo, considerando a exclusão dos valores correspondentes às mercadorias CDs e DVDs realizadas pelo próprio autuante na informação fiscal, o valor do ICMS devido nesta infração passa de R\$66.073,66 para R\$19.958,68, conforme o novo demonstrativo de débito de fl. 423. Infração parcialmente subsistente.

Quanto à infração 06, que diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, observo que o autuado alega que se trata de mercadorias da cesta básica e por isso tem direito à manutenção integral do crédito de ICMS, tomando por fundamento o Convênio ICMS 128/94.

Certamente que não pode prosperar a alegação defensiva, haja vista que esse convênio não se aplica ao caso da presente lide, considerando que as disposições de sua cláusula primeira têm natureza autorizativa. Ou seja, o Estado da Bahia ficou autorizado a inserir em sua legislação o que fora acordado com os demais entes signatários, porém não fez uso daquela faculdade. Ademais, em conformidade com a descrição do fato no corpo deste Auto de Infração, a autuação trata sobre redução de base de cálculo, e não sobre aplicação de alíquotas.

Cabe observar que o art. 100, II, do RICMS estabelece que, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, deve ser feito o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cuja operação subsequente ocorra com redução da base de cálculo, procedendo-se ao estorno proporcionalmente à redução.

Desse modo, considerando que inexistente previsão legal de manutenção do crédito para as operações com as mercadorias objeto deste levantamento, a infração resta caracterizada.

No que concerne à infração 07, que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e consequentemente sem lançamento na escrita fiscal, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias no exercício de 2008, verifico que o autuado alega que se trata de presunção utilizada pelo autuante, inexistindo elementos de provas do cometimento da ilicitude.

Em verdade, não se trata de presunção, haja vista que o autuante tomando por referência os estoques inicial e final, e quantidades das entradas e das saídas, apurou que o contribuinte deu saídas de



mercadorias sem documentos fiscais, restando claro que a irregularidade está comprovada, portanto, não se tratando de presunção, conforme aduzido pelo impugnante.

Diante da alegação do autuado de que não conseguiu visualizar a sistemática utilizada pela fiscalização para apuração do “preço médio” de cada mercadoria, o autuante contrapôs que todos os valores estão devidamente relacionados nos demonstrativos que foram anexados ao Auto de Infração, cujas cópias foram entregues ao contribuinte através de CD-R, mediante recibo (fls. 168/171), onde constam os valores dos preços médios das mercadorias e o valor do imposto apurado.

No que tange a alegação defensiva de existência de quebras e perdas, é certo que é normal que haja perda, perecimento, deterioração, furto ou roubo de mercadorias, contudo, tal ocorrência necessariamente precisa ser provado ou ao menos demonstrado, o que não ocorreu no presente caso.

Relativamente à alegação defensiva de existência de alguns produtos cadastrados como “Produto Genérico” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, observo que o autuante contesta tal argumentação dizendo que se o defendente utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 824-F do RICMS/BA.

Diz ainda que no levantamento quantitativo de estoques de que cuida este item da autuação o valor apurado como omissão de saídas corresponde apenas a mercadorias tributadas pelo regime normal. Acrescenta que verificando os registros de entradas e saídas de mercadorias tributadas escriturados pelo contribuinte e constantes dos seus arquivos Sintegra, constatou que as mercadorias tributadas classificadas como “Produto Genérico” apresenta um valor total de saídas (ECF + N. Fiscais) no valor de R\$23.124,84, enquanto o valor de entradas das mercadorias tributadas classificadas como “Produto Genérico” corresponde a R\$450.236,18, conforme Demonstrativos anexos às fls. 467 a 473 dos autos, significando dizer que se viesse a incluir as mercadorias classificadas como produto genérico no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias o valor de omissão de saídas seria ainda maior que o apurado neste Auto de Infração.

Desse modo, esta infração é integralmente subsistente.

Relativamente à infração 10, verifico que o autuado suscitou a existência de mercadorias que não estão submetidas à sistemática de antecipação parcial do ICMS, conforme relação que apresenta na defesa inicial, sendo que, o autuante de forma escorreta acatou a argumentação defensiva atinente às mercadorias, Lagarto Temperado Swift, Aromatizante Bucal Bonicaps Ment e Minancora Action Pote, haja vista que à época da ocorrência dos fatos estavam enquadradas no regime de substituição tributária.

Assim sendo, considero correta a exclusão dos valores correspondentes às referidas mercadorias conforme procedido pelo autuante na informação fiscal, passando o valor desta infração para R\$73.024,82, conforme demonstrativo de débito e “Demonstrativos de Auditoria Antecipação Parcial”, fls. 474 a 487. Infração parcialmente subsistente.

Diante do exposto, as infrações 01, 03, 04, 05, 06, 07, 08 e 09 são subsistentes e as infrações 02 e 10 parcialmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147771.0001/12-5**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.022.231,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$521.661,67 e de 70% sobre R\$500.570,30, previstas no art. 42, II, “a” e “d”, VII, “a” e “b”, e III, da Lei

nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$88.033,41**, previstas no art. 42, incisos IX, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05, cabendo homologação do valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR