

PROCESSO - A. I. N° 207494.0002/13-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FERREIRA COSTA & CIA. LTDA.
RECORRIDOS - FERREIRA COSTA & CIA. LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0006-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 26/09/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0286-12/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. ENTRADA DE MERCADORIAS POSTERIORMENTE OBJETO DE QUEBRAS OU PERDAS. Segundo a descrição da infração, o imposto lançado decorre da falta de estorno do ICMS nas perdas ou quebras, mas não há conformação entre a descrição da infração e o demonstrativo feito pelo autuante, que aponta para saídas tributadas como não tributadas, incorrendo em erro formal. Há também evidente erro material quanto à aplicação tanto da alíquota como da base de cálculo, pois o autuante, ao calcular o estorno do crédito, utilizou documentos de saídas CFOP 5927, em vez dos documentos de aquisição das mercadorias. Mantida a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES PELOS CFOP 2910 E 2949. O impugnante apresenta DAEs de pagamento englobando os meses em que foram efetuados os lançamentos, juntamente com as notas fiscais de aquisições, e foram reconhecidos pelo autuante. Infração elidida. Mantida a Decisão recorrida. **b)** OUTRAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NOS ANEXOS 88 E 89. Foram reconhecido e pago pelo recorrente com os benefícios da Lei nº 12.903/13. Modificada a Decisão recorrida para determinar a homologação dos valores já recolhidos. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. O autuante reconhece o equívoco de não considerar as notas fiscais de saídas de mercadorias emitidas através do CFOP 6949. Refeito o demonstrativo e o cálculo da omissão. Infração elidida parcialmente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 14.01.2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28.06.2013, com o objetivo de exigir do sujeito passivo crédito tributário, no valor histórico de R\$ 330.157,76 (trezentos e trinta mil cento e cinquenta e sete reais e setenta e seis centavos), em decorrência do cometimento de 09 (nove) infrações.

Inicialmente, insta ressaltar que o autuado, em sede de defesa (fls. 90/110) informa que realizou o pagamento das infrações 2, 4, 5, 7 e 8, juntando comprovante a fl. 127, se insurgindo quanto os demais itens.

Infração 01 – RO - *Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra normal, sendo lançado o valor de R\$106.706,86, acrescido da multa de 60%.*

Infração 03 – RO - *Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação relacionadas nos anexos 88 e 89, e relativas aos cfop 2910 e 2949, sendo lançado o valor total de R\$9.293,85, acrescido da multa de 60%.*

Infração 06 – RV *Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação relacionadas nos anexos 88 e 89, sendo lançado o valor de R\$146.861,83 acrescido da multa de 60%.*

Infração 09 – RV e RO - *Falta de recolhimento do imposto devido pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de mercadorias em exercício fechado, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, no valor total de R\$24.095,41, acrescido da multa de 100%.*

Ao apresentar impugnação ao Auto de Infração (fls. 90/110), o autuado quanto à infração 01 alega tratar-se de saídas realizadas a título de baixa de estoque em decorrência de perdas normais de mercadorias inerentes a atividade do contribuinte, atribuindo, pois, legitimidade ao crédito de ICMS.

No que tange a infração 3, aduz o impugnante que a cobrança é indevida uma vez que o imposto relativo às notas fiscais autuadas foi devidamente pago junto com os outros valores do ICMS devido para cada período (anexando relatório e DAE – doc. 06).

Quanto a infração 6, afirma que o respectivo imposto cobrado já foi devidamente pago, inclusive com os benefícios da espontaneidade de que trata o artigo 28, §1º do Decreto nº 7.629/1999, que aprovou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, conforme comprovante em anexo (doc. 04).

No que se refere a infração 09, argumenta que quando da realização do Levantamento Analítico de Estoque, o fiscal autuante concluiu equivocadamente pela existência de omissão de saída, uma vez que, não considerou as operações de saídas de mercadorias a título de devolução aos respectivos fornecedores.

Ressalta ainda a desproporcionalidade da multa aplicada e traz a baila o princípio in dubio pro contribuinte. Requerendo, ao final, seja o presente Auto de Infração julgado nulo e/ou improcedente.

Em informação fiscal (fls. 248/260) o autuante reconhece o recolhimento do quantum relativo às infrações 2, 4, 5, 7 e 8, reitera que o presente Auto de Infração está respaldado nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal que foram arrecadados junto a empresa, devidamente analisado, concluindo pela manutenção PARCIAL das infrações subsistentes.

Quanto a infração 1 o autuante reafirma estar a exigência de acordo com o art. 100 do RICMS; que o autuado descumpriu legislação tributário ao deixar de proceder à baixa do estoque através do CFOP 5927 com destaque do ICMS devido, tendo em vista a ocorrência de perdas de mercadorias.

No que se refere a infração 3, o fiscal assume o equívoco da fiscalização e entende que restou comprovado o recolhimento do imposto nas razões de defesa apresentada pela impugnante. Ficando o valor desta infração totalmente zerado.

Entende o autuante subsistir a infração 6 uma vez que o contribuinte descumpriu o prescrito no art. 28, p. 1º do Decreto nº 7.629/99, ao recolher o valor da infração R\$ 106.706,86 antes da lavratura do Auto de Infração e a multa por descumprimento da obrigação tributária, é, portanto, devida.

Conclui pela extinção parcial do crédito reclamado referente à infração 9, em virtude da constatação de seu pagamento. Esclarece que por equívoco a fiscalização não considerou algumas notas fiscais de saídas de mercadorias, o que gerou uma omissão a maior no levantamento quantitativo total, tendo o sujeito passivo procedido ao pagamento do saldo remanescente deste item.

Ao final, reafirma o caráter punitivo e a compatibilidade da multa aplicada com as normas que regem a legislação do ICMS/BA, afasta a discussão sobre constitucionalidade por não estar ao alcance de sua competência; bem como, destaca a atenção ao in dubio pro contribuinte, por estar o presente Auto de Infração devidamente respaldado legalmente.

Conclui pela procedência do auto, e prosseguimento do mesmo com relação as infrações 1 e 6 remanescentes.

O autuado as fls. 265/267 informa e comprova o pagamento do valor R\$ 153.759,85, correspondente a infração 6, requerendo a dispensa das multas.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 4ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração nº 207494.002/13-7, o que fez nos seguintes termos:

VOTO

Quando da impugnação, houve reconhecimento expresso do cometimento das infrações 2,4,5,7 e 8, restando à lide as infrações 01, 03, 6 e 9, que aqui serão apreciadas..

Na infração 1, não foi apontado na impugnação qualquer erro material, mas tão somente uma questão de Direito, por conta da interpretação do disposto no art. 100, V, do RICMS/BA 97, quando o impugnante entende que o estorno de crédito só é devido por perdas ou quebras anormais, e que suas perdas estariam dentro da normalidade da sua atividade, apresentando laudo técnico.

O autuante rebate este argumento em sua informação fiscal, destacando que no caso da perda de mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização, a legislação do ICMS do Estado da Bahia não prevê, e portanto não permite a manutenção do crédito lançado nas suas respectivas entradas.

Constatou pelo demonstrativo às fls. 13/49, que há mesmo mercadorias que são sujeitas à quebra ou inutilização durante o manuseio tais como: espelhos, vasos sanitários, taça de vinho, água, chopp, champagne, canecas, potes, pratos, garrafas de vidro, luminárias, xícaras, bandejas, queijeiras, assentos, aparelhos para janta em porcelana, estatuetas.

Trouxe o impugnante às fls. 133/188 laudo técnico da empresa PARÁBOLA ASSESSORIA EMPRESARIAL, onde faz considerações de que a loja permite o manuseio de mercadorias frágeis e vulneráveis pelos clientes, além dos funcionários; que há quebras no transporte do fornecedor até a loja, no processo de estoque efetuado por empilhadeiras, defeitos técnicos, etc, e caso a avaria seja de responsabilidade do fabricante, é substituída.

Que no trajeto da entrega de mercadorias a domicílio também ocorre avarias no trânsito por tombamento de mercadorias no interior do veículo, na descarga, etc e nesse caso, a responsabilidade é inteiramente da loja quando em veículo próprio e quando em veículo de terceiros, aciona-se a seguradora, mas no caso de transporte próprio, não sendo possível restaurar as mercadorias, estas são classificadas como perdas, sendo objeto de ajuste nos estoques.

Que há cerca de 60.000 itens ativos na loja sujeitos a avarias, como amassamento, afundamento e rompimento do tecido da mercadoria. Conclui ao final, que os parâmetros estatísticos de perda-padrão é de 0,352% e que estão dentro do índice de normalidade, fazendo jus à manutenção do crédito. Ou seja, fica comprovado que efetivamente há perdas pelo manuseio, embora não tenha ficado definida qual a média normal de perdas nesse mercado varejista. No entanto, esta questão entre o que é quebra normal ou anormal, torna-se secundária ante a necessidade de interpretação da legislação acerca da manutenção do crédito em eventual comprovação de perda tido como normal.

Para analisar detalhadamente esta afirmação, necessário se faz analisar o texto legislativo. Vejamos a leitura do inciso V, art. 100, do Regulamento vigente à época dos fatos geradores:

RICMA BAHIA/97

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições

expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

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

Neste caso, a interpretação literal da norma, leva ao estorno do crédito pelas entradas, excetuando-se quanto à questão das quebras anormais, deixando claro que em havendo perdas ou quebras normais, o crédito seria mantido, e assim entende o impugnante.

Por este ângulo, em se comprovando que as perdas do impugnante estão dentro das margens de normalidade, o impugnante faria jus à manutenção do crédito pelas entradas, mas cabe aqui uma análise mais aprofundada da legislação. Nos termos do art. 146 do CTN, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, que no caso do ICMS é a LC 87/96, cujo art. 21 diz o seguinte:

LEI COMPLEMENTAR 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Por sua vez, a Lei estadual 7.014/96, que também é fonte do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, estabelece o seguinte, em seu art. 30, inciso IV:

LEI 7.014/96

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

As demais legislações estaduais seguem rigorosamente a determinação da Lei Complementar, a exemplo do art. 30 do RICMS do Estado de Santa Catarina , abaixo transcrito, in verbis:

RICMS/ SANTA CATARINA

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

RICMS/ SÃO PAULO

Art. 67 - Salvo disposição em contrário, o contribuinte deverá proceder ao estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento (Lei nº 6.374/89, arts. 41 e 42, o primeiro na redação da Lei nº 10.619/00, art. 1º, XXI):

I - vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio."

Ademais, o assunto é tratado de forma idêntica à Lei 7.014/96 e à LC 87/97, assim como nas demais legislações estaduais, no atual RICMS/BA 2012, aprovado pelo DECRETO Nº 13.780 de 16 de março de 2012 e Publicado no Diário Oficial de 17 e 18/03/2012.

RICMS/BA 2012

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

Assim, a perda ou quebra pode se configurar como perecimento do bem (caso de uma taça de vidro que se parte em pedaços) como deterioração (não há perecimento como no caso da taça de vidro, mas torna-se imprestável à venda, como no caso de uma bandeja amassada), mas evidentemente, a exceção feita a perdas tida como normais, configura-se uma antinomia entre o Regulamento do ICMS/BA 97, aprovado pelo Decreto Nº 6.284 de 16/03/97, e as duas normas superiores estabelecidas pelo nosso ordenamento jurídico, que não contemplam exceção alguma.

Assim, é indiscutível que tanto a Lei Complementar 87/96 estabelece regra que não contempla exceções, obrigando ao estorno qualquer que seja a situação em caso de perecimento, deterioração ou extravio, como a Lei 7.014/96 que repete os mesmos termos, ao contrário da norma insculpida no art. 100, V, do extinto RICMS /97, que possibilitava a manutenção do estorno para quebras ou perdas consideradas "normais", que foi o argumento central da defesa do impugnante, constituindo-se tal discrepância legal, em uma antinomia.

Nos ensinamentos do mestre italiano Norberto Bobbio, antinomia jurídica é aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico, tendo o mesmo âmbito de validade (Teoria do Ordenamento Jurídico, pág. 88. Editora UNB – 10ª ed). Para solucionar isto, o Direito estabelece regras para solução de antinomias, aplicando-se 3 critérios, por ordem de importância: da hierarquia, o cronológico, e o da especialidade.

Aplicando-se o critério da hierarquia, prevalecerá a Lei Complementar 87/96 e a Lei 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores, que exigia o estorno total em caso de perecimento, deterioração ou extravio, pois no nosso ordenamento jurídico a lei complementar situa-se acima da lei ordinária, que por sua vez situa-se hierarquicamente acima do Decreto que aprovou o Regulamento do ICMS. (lex superior derogat lex inferiori);

Aplicando-se o critério cronológico, prevalece a norma posterior, e o Regulamento do ICMS de 1997 é posterior à Lei Complementar 87/96 e à Lei 7.014/96, e assim, prevaleceria o dispositivo do RICMS.

Por fim, pelo critério da especialidade, quando em dada situação de conflito uma norma especial prevalece sobre a geral. Aqui a norma do RICMS detalha elementos que as normas superiores, por serem de caráter mais geral e inespecífico, não o fazem. Assim, se adotássemos este critério, prevaleceria o disposto no RICMS/BA 97, excetuando-se as perdas normais, conforme pleiteia o contribuinte.

Assim, dentro do processo de escolha, devo ponderar que o critério cronológico e o critério da especialidade deve ser utilizado quando as duas leis em conflito são de mesmo status jurídico, o que não é o caso, não havendo prevalência do critério cronológico nem da especialidade, sobre um dos mais importantes princípios do nosso ordenamento jurídico, o da hierarquia das normas, sob pena de se estabelecer total insegurança jurídica nas relações sociais e econômicas.

O art. 59 da Constituição Federal é claro quanto à obediência à hierarquia do processo legislativo. Só para reafirmar a fiel fundamentação do critério hierárquico, cito mais uma vez Norberto Bobbio, quando ele afirma:

As normas superiores podem revogar as inferiores, mas as inferiores não podem revogar as superiores, pois a inferioridade de uma norma em relação à outra consiste na menor força do seu poder normativo e essa menor força se manifesta justamente na incapacidade de estabelecer uma regulamentação que esteja em oposição à regulamentação de uma norma hierarquicamente superior. (ob. cit. pág. 93).

O STF tem reiteradas decisões quanto ao fiel cumprimento da hierarquia legislativa, a exemplo dos excertos adiante transcritos:

"A manutenção de decisões divergentes da interpretação constitucional revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional." (RE 227.001-ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 18-9-07, DJ de 5-10-07)."

"Não pode, portanto, lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência, ingressar na esfera de competência da lei complementar para derrogá-la." (MS 20.382/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 09/11/90) e em período mais recente confirmou a jurisprudência anterior (AGRAG 359.200/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 13/6/2002).

Na Representação nº 1.417/DF - o STF também robusteceu o princípio da interpretação hierárquico conforme a Constituição, por constituir-se em uma diretriz de "prudência política":

Diante de normas infraconstitucionais polissêmicas ou plurissignificativas, deve-se optar pelo sentido que seja compatível com a Constituição e não naquele que resulte na sua declaração de inconstitucionalidade.

Dessa forma, entendo haver razão para o lançamento, pois tanto a Lei Complementar 87/96, como a Lei 7.014/96, não contemplam exceções à regra para perdas normais. No entanto, é justo observar que o contribuinte seguiu a literalidade do Regulamento do ICMS, que condicionava o estorno à ocorrência de perdas ou quebras anormais, e em confirmado-se a normalidade de suas perdas, agiu de boa fé, fazendo jus a pedido de redução de multa nos termos do art. 159 do RPAF, mas que não foi feito na impugnação.

No entanto, embora entenda que o fato gerador para o lançamento ocorreu, do ponto de vista formal e procedural, constato que há uma série de falhas. Conforme demonstrativo de fls. 13/47, constata-se uma relação de notas fiscais com CFOP 5927 – “saídas para baixa no estoque”, todas são tributadas com alíquotas internas de 17%.

Considerou o autuante que as entradas de todas essas mercadorias ocorrereram com alíquota interna, quando é presumível que muitas dessas mercadorias foram adquiridas fora do estado com alíquotas de 7% e 12% e considerou também que as bases de cálculo das saídas são as mesmas bases de cálculo das aquisições.

Entendo que há evidente erro material quanto à aplicação tanto da alíquota como da base de cálculo, pois o autuante, ao calcular o estorno do crédito, utilizou-se dos documentos de saída do CFOP 5927, em vez dos de entrada, e utilizou a alíquota pertinente às operações de saída, implicando de fato, não haver cálculo do estorno do crédito, que seguramente envolve alíquotas menores em parte significativa das aquisições, a menos que o

autuante comprovasse que o impugnante adquire todas as suas mercadorias no mercado interno, e com as mesmas bases de cálculo das saídas para efeito de baixa no estoque.

Entendo que na apuração do valor a ser estornado, haveria de ser estabelecida uma conexão com a base de cálculo das entradas, pois hipoteticamente, o impugnante poderia dar saídas com valores inferiores às entradas, e ao calcular-se o estorno, o valor poderia ser encontrado valor menor que o crédito a estornar, assim como a utilização da alíquota de saída, de 17%, pode resultar em valor muito superior ao crédito utilizado pelas entradas, não havendo assim, qualquer segurança sobre o valor do lançamento.

No mesmo artigo 100, do RICMS/BA 97, está determinado a forma de estorno do imposto, caso não se conheça com exatidão as alíquotas e a base de cálculo, conforme transcrição abaixo, do parágrafo 2º:

§ 2º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

I - quando não for conhecido o seu valor exato, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, sobre o preço mais recente do mesmo tipo de mercadoria ou serviço;

II - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações ou prestações, aplicar-se-á a alíquota das operações ou prestações preponderantes, se possível identificá-las, ou a média das alíquotas relativas às diversas operações de entrada ou às prestações contratadas, vigentes à época do estorno;

III - quando houver mais de uma aquisição ou prestação e não for possível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou o serviço, o crédito a ser estornado deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente na data do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado.

Entendo que não cabe diligência para saneamento da infração, por estar configurado não apenas um vício material, passível de correção, mas também um vício formal e incorrigível no âmbito deste processo. Explico, as notas fiscais do CFOP 5927, utilizadas no demonstrativo não são as notas fiscais de entrada, com suas respectivas alíquotas, caracterizando nulidade formal, pois fica evidenciado que o autuante procedeu no seu demonstrativo, como se tivesse lançado o imposto pela infração decorrente de haver saídas tributadas como não tributadas, o que se constitui em tipo legal totalmente diferente do estorno de crédito, e tal erro ofende o princípio da imutabilidade do lançamento.

Segundo a descrição da infração, o imposto lançado decorre da falta de estorno do ICMS nas perdas ou quebras, mas não há conformação entre a descrição da infração e o demonstrativo feito pelo autuante, porque não foram utilizadas as notas fiscais de entrada com seus respectivos créditos a serem estornados, mas aquelas do CFOP 5927.

Além disso, não consta que tenham sido estornados os créditos decorrentes dos serviços de transportes, incidente sobre as operações em apreço neste processo, nos termos do parágrafo 5º do art. 100, V do RICMS/BA 97:

§ 5º A obrigatoriedade do estorno do crédito estende-se ao imposto incidente sobre as prestações de serviços de transporte e de comunicação relacionados com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações ou ocorrências mencionadas neste artigo.

Embora não tenha sido apontada tais falhas na impugnação, nada impede que o impugnante, mesmo na esfera judicial, reivindique a nulidade da infração, visto a ilegal e injusta forma como foi feito o lançamento, sem a devida segurança jurídica do valor apurado. Assim, é dever do julgador administrativo, no exercício do controle de legalidade do lançamento, observar falhas processuais de modo a evitar em momento futuro, a nulidade do processo. Vejamos o que diz o RPAF a este respeito:

Art. 20. A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

Art. 21. A autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

Assim, entendo que o procedimento deve ser refeito observando os critérios estabelecidos em lei para efetuação do estorno conforme dispõe o art. 100, V e parágrafo 2º, anulando de ofício este item. Infração 1 nula.

Na infração 3, o impugnante apresenta DAES de pagamento no documento 06, fls. 189/226 englobando os meses em que foram efetuados os lançamentos, juntamente com as notas fiscais de aquisição. Na informação fiscal, o autuante reconhece que não localizou as planilhas de aquisição destas mercadorias durante o procedimento e por isso efetuou o lançamento referente aos CFOP 2910 e 2949, e acata a defesa pelo autuante. Infração elidida.

Quanto à infração 6, esta foi reconhecida e paga pelo impugnante, que aqui, requer dispensa da multa sob a justificativa legal que uma vez encerrado o prazo estipulado de 90 dias, conforme dispõe o RPAF:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Compulsando se os autos, comprova-se que em 09/04/2013 (fls. 10 e 11 do PAF) há um Termo de Início de Fiscalização a data da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 28/06/2013 e o contribuinte tomou ciência em 05/07/2013. Assim, resta comprovado que o auto foi lavrado dentro do prazo legal de 90 dias, nos termos do parágrafo 1º do art. 28 do RICMS, no qual o impugnante está formalmente proibido de exercer o direito à denúncia espontânea, devendo portanto ser recolhida a multa lançada no auto e homologados os valores recolhidos. Infração 6 não elidida.

Na Infração 9, quando da apreciação da defesa, o autuante reconhece o equívoco de não considerar as notas fiscais de saídas de mercadorias emitidas através do CFOP 6949 – Outra Saída de Mercadorias ou Prestação de Serviços não Especificados, o que gerou uma omissão a maior no levantamento quantitativo. Da análise do levantamento em original, constata-se que não consta as notas fiscais supracitadas, e uma vez refeito o cálculo, a infração passa ao valor de R\$13.280,75, conforme demonstrativo de fls. 261/262. Infração elidida parcialmente.

INFRAÇÃO	DATA	ICMS LANÇADO	ICMS PROCEDENTE
9	31/12/2010	19/12/1965	13.280,75,

Quanto à alegada desproporcionalidade das multas, estas decorrem de lei ordinária do estado da Bahia pelo art. 167, I do RPAF não se inclui na competência deste órgão a competência para declaração de inconstitucionalidade. Eventuais pedidos de redução da multa decorrente do descumprimento de obrigação principal, devem ser pedidas à Câmara Superior do Conselho de Fazenda, nos termos do parágrafo 1º do art. 169 do RPAF.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Consta às fls. 274 e 276, que houve pagamento, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 4ª JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora corrente:

- I. Verificada a antinomia jurídica a JJF se utilizou dos critérios para solucionar esta situação. Entendeu haver razão para o lançamento, pois tanto a Lei Complementar nº 87/96, como a Lei nº 7.014/96, não contemplam exceções à regra para perdas normais.
- II. No entanto, considerou que o contribuinte agiu de boa fé seguindo a literalidade do Regulamento do ICMS, que condicionava o estorno à ocorrência de perdas ou quebras anormais, e em se confirmando a normalidade de suas perdas, fazendo jus a pedido de redução de multa nos termos do art. 159 do RPAF, mas que não foi feito na impugnação.
- III. Embora entenda a JJF pela ocorrência do fato gerador para o lançamento, constatou do ponto de vista formal e procedural uma série de falhas. Dentre as quais, evidente erro material quanto à aplicação tanto da alíquota como da base de cálculo, passível de correção, mas também um víncio formal e incorrigível no âmbito deste processo. Sendo este a ausência de conformação entre a descrição da infração e o demonstrativo feito pelo autuante, já que não foram utilizadas as notas fiscais de entrada com seus respectivos créditos a serem estornados, mas aquelas do CFOP 5927. Concluindo, pois, que o procedimento deve ser refeito observando os critérios estabelecidos em lei para efetuação do estorno conforme dispõe o art. 100, V e parágrafo 2º, anulando de ofício este item.
Infração 1 nula.

- IV. Elidiu a **Infração 3**, diante da apresentação dos DAES de pagamento pelo impugnante, acatados posteriormente pelo próprio fiscal autuante.
- V. Ademais, considerou que o Auto foi lavrado dentro do prazo legal de 90 dias, nos termos do parágrafo 1º do art. 28 do RICMS, no qual o impugnante está formalmente proibido de exercer o direito à denúncia espontânea, devendo, portanto ser recolhida a multa lançada no auto e homologados os valores recolhidos. Manteve a **Infração 6**.
- VI. Quanto a **Infração 9**, da análise do levantamento em original, constata-se que não constam as notas fiscais citadas, e uma vez refeito o cálculo, a infração passa ao valor de R\$13.280,75, conforme demonstrativo de fls. 261/262. Infração elidida parcialmente.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 303/309)** em relação à Decisão referente às infrações 6 e 9 reitera todos os argumentos suscitados na peça defensiva:

- i. Em atenção ao art. 4º, inciso II do decreto, requer seja reconhecida a renúncia à sua defesa no que concerne a infração 06, e assim reconhecida a realização do pagamento integral do quantum exigido (18.10.2013), inclusive com benefícios oferecidos pela Lei Estadual nº 12.903/13 (docs. 03 e 04);
- ii. Reafirmou a extinção da infração 09, uma vez que o próprio autuante após reconhecer equívoco na fiscalização, por não ter considerado as notas fiscais de saídas a título de devolução, refez o demonstrativo e calculo de omissão, elidindo parcialmente o presente item, tendo o recorrente quitado devidamente o valor remanescente (doc. 05).

Instado a se manifestar, a PGE/PROFIS em Parecer as fls. 344/345, considerou PREJUDICADO o Recurso Voluntário em exame, ao verificar que se encontram nos autos relatórios do SIGAT que comprovam o pagamento aludido pelo recorrente (fls. 274/277) com os benefícios da Lei 12.903/13; além de que consta expressamente no voto da Decisão recorrida que as infrações 06 e 09 foram reconhecidas e pagas pelo recorrente, e portanto, consolidada extinção do crédito tributário, ocorrida a hipótese do art. 156, inciso I do CTN.

Os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

VOTO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 14.01.2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28.06.2013, com o objetivo de exigir do sujeito passivo crédito tributário, no valor histórico de R\$ 330.157,76 (trezentos e trinta mil cento e cinquenta e sete reais e setenta e seis centavos), em decorrência do cometimento de 09 (nove) infrações.

Inicialmente, insta ressaltar que o autuado, em sede de defesa (fls. 90/110) informa que realizou o pagamento das infrações 2, 4, 5, 7 e 8, juntando comprovante a fl. 127, se insurgindo quanto os demais itens.

O Recurso Voluntário se insurge contra a manutenção total da Infração 6 e parcial da Infração 9. Por sua vez, o Recurso de Ofício foi proposto contra a desoneração total das Infrações 1 e 3, e a desoneração parcial da Infração 9.

Inicialmente, passo à análise do Recurso Voluntário.

No que se refere à Infração 6, entendo ter havido equívoco tanto do contribuinte em sua impugnação, quanto da JJF quanto da sua análise. Isto porque, insistiu o contribuinte em alegar que quanto ao referido item teria feito o pagamento espontâneo, e requereu a dispensa da multa. A análise da JJF foi quanto à espontaneidade ou não do pagamento.

Ocorre que, como demonstram os documentos de fls. 334 a 337, em verdade, a quitação da

Infração 6 se deu com os benefícios da Lei nº 12.903/13, e o extrato SIGAT de fl. 335 comprova que o contribuinte recolheu a integralidade da infração. Desta feita, a manutenção da exigência, como foi feita pela JJF está incorreta, pois desconsiderou a informação trazida pelo Recorrente quanto ao pagamento com os benefícios da anistia.

Assim, quanto à Infração 6, entendo assistir razão ao Recorrente, razão pela qual deve ser mantido o lançamento, porém a homologação dos valores pagos com os benefícios da Lei nº 12.903/13.

Por sua vez, quanto à Infração 9, o recorrente promove a juntada de DAE à fl. 339 que comprova o recolhimento do saldo remanescente do julgamento da JJF.

Assim, entendo restar prejudicado o Recurso Voluntário quanto à esta Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que não merece ser modificada a Decisão de piso.

Quanto ao item 1, entendo terem agido bem os julgadores de piso ao anularem tal lançamento diante de todos os vícios e erros cometidos quando do levantamento fiscal realizado pelo autuante. Erros esses que não poderiam ser corrigidos no presente lançamento por se configurarem, efetivamente, em novo procedimento fiscalizatório.

De fato, considerou o autuante que as entradas de todas essas mercadorias ocorreram com alíquota interna, quando é presumível que muitas dessas mercadorias foram adquiridas fora do estado com alíquotas de 7% e 12%. Considerou ainda que as bases de cálculo das saídas são as mesmas bases de cálculo das aquisições.

Outrossim, como bem asseverou o julgador de piso *há evidente erro material quanto à aplicação tanto da alíquota como da base de cálculo, pois o autuante, ao calcular o estorno do crédito, utilizou-se dos documentos de saída do CFOP 5927, em vez dos de entrada, e utilizou a alíquota pertinente às operações de saída, implicando de fato, não haver cálculo do estorno do crédito, que seguramente envolve alíquotas menores em parte significativa das aquisições, a menos que o autuante comprovasse que o impugnante adquire todas as suas mercadorias no mercado interno, e com as mesmas bases de cálculo das saídas para efeito de baixa no estoque.*

E continua entendendo que *na apuração do valor a ser estornado, deveria ser estabelecida uma conexão com a base de cálculo das entradas, pois hipoteticamente, o impugnante poderia dar saídas com valores inferiores às entradas, e ao calcular-se o estorno, o valor poderia ser encontrado valor menor que o crédito a estornar, assim como a utilização da alíquota de saída, de 17%, pode resultar em valor muito superior ao crédito utilizado pelas entradas, não havendo assim, qualquer segurança sobre o valor do lançamento.*

Assim, diante das razões que subsidiaram o julgamento de piso, entendo ter sido acertada a Decisão.

No mais, quanto às Infrações 3 e 9 as desonerações se deveram a prova de pagamento do tributo quanto a primeira e a não consideração de algumas notas fiscais quanto à segunda, fato confessado pelo agente autuante. Assim, igualmente, entendo não haver o que se modificar na Decisão da JJF.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo serem homologados os valores já recolhidos e, no que se refere à Infração 6, com os benefícios da Lei nº 12.903/13, conforme demonstrativo de débito:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	NULA	106.706,86	0,00	0,00	60%
02	PROCEDENTE	3.595,15	3.595,15	3.595,15	60%
03	IMPROCEDENTE	9.293,85	0,00	0,00	60%
04	PROCEDENTE	5.868,21	5.868,21	5.868,21	60%
05	PROCEDENTE	5.333,11	5.333,11	5.333,11	60%
06	PREJUDICADO	146.861,83	146.861,83	146.861,83	60%

07	PROCEDENTE	3.857,28	3.857,28	3.857,28	60%
08	PROCEDENTE	24.546,06	24.546,06	24.546,06	60%
09	P.PARTE/PREJUDICADO	24.095,41	13.280,75	13.280,75	100%
	TOTAL	330.157,76	203.342,39	203.342,39	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº 207494.0002/13-7, lavrado contra **FERREIRA COSTA & CIA. LTDA.**, no valor total de **R\$203.342,39**, acrescido das multas de 60% sobre R\$190.061,64 e 100% sobre R\$13.280,75 previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos, inclusive as efetuadas com os benefícios da Lei nº 12.908/13.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA- PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS