

A. I. N° - 207494.0002/13-7
AUTUADO - FERREIRA COSTA & CIA LTDA
AUTUANTE - REGINALDO CANDIDO DE MEDEIROS FILHO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 10.02.2014

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF 0006-04/14

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-se dos documentos de saída do CFOP 5927, em vez dos documentos de aquisição das mercadorias. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES PELOS CFOP 2403 E 2409. Infração reconhecida. **b)** AQUISIÇÕES PELOS CFOP 2910 E 2949. O impugnante apresenta DAES de pagamento no englobando os meses em que foram efetuados os lançamentos, juntamente com as notas fiscais de aquisição, e foram reconhecidos pelo autuante. Infração elidida. **c)** OUTRAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NOS ANEXOS 88 E 89. Foi reconhecida e paga pelo impugnante, que requer dispensa da multa, por motivo de pagamento espontâneo. Restou 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. Infração 6 não elidida. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 4. CRÉDITO FISCAL. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Infração reconhecida. 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. Feito o demonstrativo e o cálculo da omissão. Infração elidida parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

No Auto de Infração lavrado em 28/06/2013, foi efetuado lançamento de ICMS no valor total de R\$330.157,76 decorrente das seguintes infrações:

1 – 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%.

2 – 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\$3.595,15,(cfop 2403 e 2409) acrescido da multa de 60%.

3 – 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%.

4 – Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por meio de notas fiscais, sendo lançado ICMS no valor total de R\$5.868,21 acrescido da multa de 60%.

5- Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por meio de ECF, sendo lançado ICMS no valor total de R\$5.331,11 acrescido de multa de 60%.

6- 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%.

7 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, sendo lançado o valor de R\$3.857,28, acrescido da multa de 60%.

8 – Utilizou a maior o crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outras unidades da federação, no valor total de R\$24.546,06, acrescido da multa de 60%.

9 – 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%.

A impugnante apresenta defesa às fls. 90/110, onde de início diz que quanto às Infrações 02, 04, 05, 07 e 08, realizou o seu pagamento integral, conforme comprovante em anexo (doc. 03), e contesta as infrações 1,3,6 e 9.

No mais, o fato é que, em relação à Infração 01, figura insubstancial a autuação, tendo em vista que as operações correspondem, em verdade, aos lançamentos efetuados a título de baixa de estoque, em decorrência das perdas normais de mercadorias, razão pela qual há previsão legal para o crédito dos produtos decorrentes de tais perdas, bastando que sejam, como no presente caso, inerentes ao processo de comercialização e até os limites tecnicamente aceitos para a respectiva atividade.

Ademais, no que tange à Infração 03, a Autoridade Fiscal deixou de observar que o imposto referente às operações autuadas foi devidamente antecipado, como será amplamente demonstrado adiante, pelo que não há que se falar em novo pagamento.

Já em relação à Infração 06, o respectivo imposto cobrado já foi devidamente pago, inclusive com os benefícios da espontaneidade de que trata o artigo 28, §1º do Decreto 7.629/1999, que aprovou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, conforme comprovante em anexo (doc. 04) e será melhor explicado adiante.

Quanto à Infração 09, analisando as informações apresentadas pela fiscalização, aduz que não é difícil perceber que não foram consideradas pelo Fiscal Autuante, quando da realização do Levantamento Analítico de Estoque, as operações de saídas de mercadorias a título de devolução aos respectivos fornecedores, pelo que acabou por concluir, equivocadamente, pela existência de omissão de saída. Que assim, o auto de infração combatido deve ser julgado improcedente, na parte impugnada, pelos fundamentos que passa a expor:

INFRAÇÃO 01 – Diz que a Impugnante deixou de efetuar o estorno do crédito do ICMS oriundo de entrada de mercadorias que, posteriormente, teriam sido objeto de perdas, supostamente, anormais, nos exercícios de 2010 e 2011. Aduz que, para os produtos elencados, efetivamente foram lançadas notas fiscais de saída a título de baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem dessas mercadorias.

Que o Autuante, sem considerar o verdadeiro destino das mercadorias lançadas como “Outras saídas”, qual seja mercadorias avariadas, deterioradas, que pereceram, constituem perdas normais inerentes à atividade da Impugnante, quando na verdade, nas perdas normais não ocorre o fato gerador do ICMS, e seus valores são regulamente adicionados aos das demais operações. Que o Autuante desconsiderou que as referidas notas fiscais foram lançadas a título de baixa de estoque, por estarem computadas dentro do índice de perdas normais, correspondente ao processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante.

Alega que há previsão legal para o crédito dos produtos decorrentes de perdas normais, inclusive para efeito do não estorno de crédito, bastando que sejam inerentes ao processo de comercialização e até os limites tecnicamente aceitos para a respectiva atividade, conforme disposto no art. 100, inciso V, do RICMS/BA. Assim, deve ser afastada a alegação de que tais perdas são classificadas como “anormais”, não havendo que se falar em falta recolhimento de imposto, crédito fiscal irregular, bem como na necessidade de estorno do crédito fiscal.

Traz Laudo Técnico, elaborado pela empresa Parábola Assessoria Empresarial Ltda. (doc. 05), que apurou o índice de quebra na atividade da Impugnante, conforme dados contábeis disponíveis, concluindo que “a estimativa do percentual de itens imprestáveis para a comercialização é de -0,352%, num nível de confiança de 95%, podendo variar entre os percentuais de ajustes líquidos entre -0,639% a -0,066%.”

Que nesse mesmo diapasão concluiu a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, reconhecendo que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saídas, transcrevendo ementa do A. I. N° - 147162.0035/01-3 - 2a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF N° 2112-02/01. Sendo mais preciso, o Relator em seu voto, supracitado, evidencia a necessidade de que seja considerado o índice de perdas normais:

“Portanto, tais índices de perda devem ser considerados sobre as entradas de cacau em amêndoas, correspondente a 752.938 quilos, do que verifica-se que a diferença de 9.035 quilos, apurada no levantamento fiscal como saídas sem notas fiscais, conforme fl. 8 do autos, está contida, plenamente, no intervalo de percentual acima, pois tal diferença representa o índice de 1,20% das entradas de cacau em amêndoas no período.”

Que o precedente acima transcrito se perfila perfeitamente com o presente caso concreto. Em verdade, é idêntico no sentido de que pelo percentual das perdas é plenamente possível aferir que são perdas normais, inerentes à atividade econômica desenvolvida pela Impugnante e traz diversas citações de julgamentos do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco .

INFRAÇÃO 03 – Diz que, na qualidade de sujeito passivo por substituição, procedeu ao recolhimento do ICMS por antecipação na aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Que o imposto relativo às Notas Fiscais autuadas foi devidamente pago junto com os outros valores do ICMS devido para cada período, e para comprovar as alegações apresentadas, junta relatórios correspondentes aos meses de junho, julho, setembro e novembro (períodos das operações autuadas), bem como os respectivos DAE de todo o imposto devido para cada período (doc. 06). Acosta planilha com dados dos pagamentos, sustentando que o montante cobrado na infração ora combatida foi inteiramente pago nos respectivos períodos correspondentes, razão pela qual improcede qualquer nova cobrança.

INFRAÇÃO 06 – Aduz que o pagamento do imposto foi feito com os benefícios da denúncia espontânea, nos termos do artigo 28, §1º do Decreto 7.629/1999 e que visando unicamente evitar o constrangimento da lavratura de auto de infração, já que estava sob ameaça fiscal, a Impugnante pagou os valores entendidos como devidos pelo Fiscal Autuante, antes da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, conforme Documentos de Arrecadação Estadual em anexo (doc.04). Que o referido pagamento foi efetuado em 20/05/2013, considerando os valores originais do ICMS por antecipação que a Impugnante deixara de recolher no mês de janeiro de 2010, com o acréscimo de juros Selic. Acrescenta ainda, o fato de que os pagamentos efetuados pela Impugnante foram espontâneos, não cabendo a aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária conforme disposto no art. 28, §1º do Decreto 7.629/99.

Que pela interpretação do dispositivo supra, a Autoridade Fiscal possui o prazo de noventa dias para concluir a fiscalização. Uma vez que se esgote este prazo sem que tenha havido a lavratura do Termo de Encerramento de Fiscalização ou do compete Auto de Infração, o contribuinte readquire a espontaneidade para eventual pagamento de tributo que entenda devido e este é exatamente o caso relativo à Infração 06 da presente Autuação, porque a ação fiscal excedeu o mencionado prazo de 90 (noventa) dias, uma vez que, tendo a ação fiscal iniciada dia 10/01/2013 (Termo de Início de Ação Fiscal – doc. 07), teria até o dia 10/04/2013 para ser finalizada, o que não ocorreu, sendo que o Auto de Infração foi lavrado apenas em 05/07/2013, quase seis meses depois do fim do mencionado prazo e uma vez excedido o prazo para término da ação fiscal, devolve-se ao contribuinte o benefício da espontaneidade, não há que se falar em aplicação de multa, uma vez que recuperada a espontaneidade e acrescenta ementas de julgamentos do fisco de Pernambuco que trata do assunto.

INFRAÇÃO 09 – Aduz que quando da realização do seu levantamento analítico de estoque, o Fiscal Autuante acabou por concluir, equivocadamente, pela existência de omissão de saída em relação a algumas mercadorias comercializadas pela Impugnante. Que o erro da Fiscalização está justamente no fato de ter desconsiderado a totalidade das operações de saídas efetuadas. Que o Fisco não poderia presumir omissão de saída de mercadoria pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar, por exemplo, as devoluções feitas aos fornecedores da Impugnante, as quais, de fato, configuram verdadeiras saídas, ainda que sob outra forma. Apresenta a relação de Notas Fiscais dos produtos que foram devolvidos aos seus respectivos fornecedores, e que não foram consideradas pela fiscalização, razão pela qual foram, equivocadamente, detectadas omissões de saída dos bens nelas relacionados (doc. 08).

Para simplificar a análise dos documentos acostados, traz planilha que demonstra as quantidades das mercadorias que foram devolvidas, que diz coincidir exatamente com valores das supostas omissões de saídas relatadas pela fiscalização e que desta forma, deve ser considerado que o levantamento fiscal foi feito de forma parcial, no qual não foi considerada a totalidade de operações realizadas pela Impugnante, para, ainda assim, apontar omissão de saída, atentando contra a segurança jurídica vez que a autuação foi realizada sem qualquer base legal, mas apenas com indícios de ilícito fiscal.

Acrescenta que a exigência fiscal é nula e improcedente, mas ainda que não o fosse, a multa aplicada é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, pelo que se afasta

o seu caráter punitivo, transformando-a em arrecadatória. Agrava ainda mais a situação da Impugnante o estabelecimento de multas de 60% (Infração 01, 03 e 06) e de 100% (Infração 09) sobre o valor do imposto. Que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência das penalidades aplicadas, além da exigência fiscal. Que afronta o princípio constitucional que veda o confisco (art. 150, IV, da CF/88) e este é o entendimento consolidado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, conforme atesta ação julgada procedente. (ADI 551/RJ, Tribunal Pleno, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 14/02/2003, p. 58), além de outros julgamentos em tribunais superiores.

Que nesses termos, as multas de 60% e de 100% aplicadas só podem ser consideradas confiscatórias. Caso venha a prevalecer a pretensão manifestamente arrecadatória do fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional, a Impugnante, na verdade, ficaria penalizada com um débito ilegal.

Que ante o exposto, e uma vez analisados e exauridos os fundamentos de fato e de direito desta peça impugnatória, a Impugnante REQUER que o Auto de Infração combatido seja julgado nulo e/ou improcedente. Sucessivamente, a Impugnante pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco. Por fim, protesta e requer por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, assim como vistoria, inspeção, e tudo o mais que concorra para a prática da mais lídima justiça.

O autuante prestou informação fiscal às 283/90, onde aduz que todas as infrações constantes do Auto de Infração estão devidamente respaldadas nos dados constantes dos arquivos magnéticos enviados pela empresa à SEFAZ que foram confrontados com as Notas Fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias e os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal que foram arrecadados junto a empresa e devidamente analisados.

Que tendo a autuada reconhecido e recolhido o ICMS integral das infrações 02, 04, 05, 07 e 08, e que discorda de forma parcial da cobrança da infração 09, conforme recolhimento do ICMS parcial através de DAE no valor de R\$13.280,74 (fl. 85 do PAF), e de forma integral das infrações 01, 03, 06, as quais são abaixo discutidas.

Na infração 01, as alegações do impugnante, de que deixou de efetuar o estorno do crédito ICMS oriundo de entrada de mercadorias que, posteriormente, teriam sido objeto de perdas, supostamente anormais não procede, uma vez que as perdas mencionadas correspondem, em verdade, ao índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenamento e distribuição das mercadorias. E que sendo um fato notório e incontrovertido que há perdas/quebras/avarias em todo setor comercial, e que, periodicamente, e dentro do seu rígido controle dos produtos, realiza uma pesquisa técnica para identificar o seu índice de perdas através de um Laudo Técnico (doc. 05). Aduz que não procede as alegações da Impugnante, pois a infração está de acordo com o artigo 100 do RICMS/BA.

Que da análise dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que, no caso das situações ali mencionados, deve a empresa emitir documento fiscal com o objetivo de dar baixa no estoque relativo as mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, ou seja emitir uma nota fiscal com CFOP 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, com destaque do imposto devido e a empresa assim não procedeu.

Destaca 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. Assim, deveria a Impugnante, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927 com destaque do ICMS devido.

Que prova desta afirmação está nos demonstrativos constantes do PAF (fls. 13 a 43) e no livro Registro de Saída de Mercadorias, CD-R (fl. 70), onde se percebe, claramente, que a notas fiscais lançada no exercício de 2009 com CFOP 5927 – Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, não houve destaque do ICMS devido.

Infração 03. Acata totalmente as alegações da Impugnante quanto a esta infração, que por um equívoco desta fiscalização quando da ação fiscal não localizou nas planilhas de recolhimento do ICMS devido na Antecipação Tributária, apresentadas pela empresa as notas fiscais autuadas de aquisição de mercadorias enquadradas no Regime da Substituição Tributária através dos CFOP's 2910 e 2949, e que ficou devidamente comprovado o recolhimento do imposto nas razões de defesa apresentada pela Impugnante, ficando o valor desta infração totalmente zerado.

Que na Infração 06, se fosse verificado a data da Intimação para Apresentação de livros e Documentos, que foi entregue a um preposto da empresa identificado (Crachá, fl. 79 do PAF) e autorizado assinar a Intimação, conforme Procuração (fls. 78 do PAF) em 09/04/2013 (fls. 10 e 11 do PAF) e o Termo de Início de Fiscalização anexado ao Livro de Ocorrências, não teria impugnado esta infração, uma vez que entre a data de início de fiscalização (09/04/2013) e a data da lavratura do Auto de Infração (28/06/2013) transcorreram 81 dias, portanto dentro do prazo estabelecido pela legislação.

Que no dia 17/05/2013, a Impugnante recebeu e tomou conhecimento de um Demonstrativo das Irregularidades apuradas na ação fiscal (fls. 72 a 76 do PAF), onde constava a referida infração 06, portanto estava sob ação fiscal. Segundo a própria Impugnante visando unicamente evitar o constrangimento da lavratura de auto de infração, já que estava sob ameaça fiscal, pagou no dia 20/05/2013 os valores entendidos como devidos pelo Fiscal Autuante R\$106.706,86, antes da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, conforme DAE em anexo (doc.04), descumprindo o que prevê o artigo 28, parag. 1º do Decreto 7.629/99.

Que a título de esclarecimento, o Termo de Início de Fiscalização datado de 10/01/2013, anexado as suas razões de defesa conforme Doc. 07 (fl. 228 do PAF) se refere a fiscalização realizada nos exercícios de 2008 e 2009 encerrada em 28/03/2013 conforme Auto de Infração nº. 207.494.0001/13-0. Que portanto, os entendimentos do CONSEF e o posicionamento do tribunal Administrativo de Pernambuco não se aplica ao real procedimento da Impugnante, que descumpriu o que prevê o artigo 28, parag. 1º do Decreto 7.629/99, com o recolhimento do valor da infração R\$106.706,86 antes da lavratura do Auto de Infração e a multa por descumprimento da obrigação tributária é devida.

Quanto à infração 09, concorda e acata as alegações da Impugnante com referência às notas fiscais apresentadas nas suas razões de defesa (fls. 230 a 244), com produtos que não foram consideradas por esta fiscalização na apuração do levantamento quantitativo de estoque, que por um equívoco não considerou as notas fiscais de saídas de mercadorias emitidas através do CFOP 6949 – Outra Saída de Mercadorias ou Prestação de Serviços não Especificados que gerou uma omissão a maior no levantamento quantitativo no valor de R\$63.615,66 com ICMS de R\$10.814,66 conforme demonstra em tabela apresentada na informação fiscal.

Que deste modo, a Infração 09 passa a base de cálculo de R\$141.737,70 para R\$78.122,05 e o valor ICMS de R\$24.095,41 para R\$ 13.280,75, conforme Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque (fls. 261 a 262 do PAF) e CD-R (fl. do PAF). Que tendo a Impugnante procedido ao pagamento do saldo remanescente da presente infração no valor principal de R\$13.280,75,

conforme comprovante de pagamento (fl. 85 do PAF), conclui-se que houve a extinção do crédito reclamado referente à Infração nº. 09, em virtude do seu pagamento.

Quanto às multas aplicadas, alega que estão de acordo com as normas que regem a legislação do ICMS no Estado da Bahia, e não se incluem em nossa competência discutir a constitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato Normativo emanado pelo Secretário da Fazenda ou pelo Governador do Estado da Bahia. Entende que o Fisco não escolheu a interpretação mais gravosa ao contribuinte, uma vez que o presente Auto de Infração foi lavrado de acordo com a Legislação que rege o ICMS/BA e todas as infrações levantadas estão comprovadas e respaldadas em documentos anexos ao PAF. Espera que seja julgado o auto de forma a reparar o dano causado a Fazenda Pública com o irregular procedimento da autuada.

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 estocagem efetuada por empilhadeiras, defeitos técnicos, etc, e caso a avaria seja de responsabilidade do fabricante, é substituída.

Que no trajeto da entrega de mercadorias a domicilio 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” :

Dianete 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 confirmando-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 ocorreram 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 constitucionalidade. 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº, **207494.0002/13-7**, lavrado contra **FERREIRA COSTA & CIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$203.342,39**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$190.061,64 e de 100%, sobre R\$13.280,75 previstas no art. 42, nos incisos II, “a” “d”, VII, “a” , III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº **13.537/11**, com efeitos a partir de **20/12/11**.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de janeiro de 2014.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR–JULGADOR/PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR