

A. I. Nº - 281424.0002/13-1
AUTUADO - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTE - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 07.04.2014

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0039-02/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO E NÃO INCIDÊNCIA. Infração caracterizada. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. RECOLHIMENTOS A MENOS. Infração não elidida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Tendo sido constatado no mesmo exercício, diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso sobre as saídas omitidas, a qual constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Constatando-se diferenças de entradas através de levantamento quantitativo, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações não elididas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/06/2013, para exigência de ICMS no valor de R\$2.118.503,59, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.098.423,19, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, conforme demonstrativos e documentos às fls.17 a 61. Em complemento consta: *Trata-se de créditos indevidos de materiais de acondicionamento, notadamente PALETES, CAIXAS PLÁSTICAS de produtos Hortifruti-granjeiros e BIN PLÁSTICO para melancia, que, em suas remessas e retornos, são produtos isentos conforme Art. 19 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6284/97.*
2. Recolheu a menor ICMS no valor de R\$314.968,06, em razão de erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, conforme demonstrativos e documentos às fls. 62 a 96.

3. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$542.681,66, relativa a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, referente aos exercícios de 2008 e 2009, conforme demonstrativos e documentos às fls. 97 a 236, e CD.à fl. 15.
4. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, no valor de R\$57.625,74, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2008 e 2009), conforme demonstrativos e documentos às fls. 237 a 243.
5. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$104.804,94, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2008 e 2009), conforme demonstrativos e documentos às fls. 244 a 250.

O autuado, através de seu advogado legalmente constituído, destacou a tempestividade de sua defesa, fls. 259 a 300, fez uma síntese fática da autuação, e impugnou o lançamento dos itens 01 e 03, pelos motivos de fato e de direito a seguir aduzidos.

Preliminarmente salienta que reconhece a procedência da infração 02, conforme termos da defesa em fl. 261, e que efetuou o pagamento total do débito deste item.

Aduz que sua impugnação refere-se, portanto, às infrações 01, 02 (parcialmente), 03, 04 e 05, cujos fatos e fundamentos de mérito e preliminares trazidos ao processo estão baseados nas seguintes razões defensivas.

Como primeira razão, suscita a nulidade da cobrança de parte do auto de infração, por entender que está extinto o direito da Administração Tributária de constituir o crédito tributário referente ao período de 01/01/2008 a 30/06/2008, por força do art. 150, § 4º, c/c art. 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, considerando que tomou ciência do presente auto de infração em 04/07/2013, e foi ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos.

Assevera que a contagem do prazo decadencial deste caso específico, se inicia a partir da ocorrência dos fatos geradores, por se tratar de modalidade de lançamento por homologação. Descreve decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco e do Superior Tribunal de Justiça - STJ, para reforçar o seu posicionamento.

Além disso, o autuado também argui a decadência, como preliminar ao mérito, em relação às infrações 03, 04 e 05, por entender que o prazo para que caduque o lançamento fiscal é aquele previsto no já transcrito § 4º do art. 150 do CTN. Prosseguindo aduz que, por se tratar de levantamento quantitativo de estoque que engloba um exercício fechado, o resultado de um mês interfere no posterior, e assim sucessivamente.

Desta forma, argumenta que a decadência alcançaria todo o exercício de 2008 e, inclusive, o de 2009, não somente os meses de janeiro a junho daquele exercício (fl. 264):

No mérito, especificamente em relação à infração 01, que se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS concernente à movimentação dos PALETES, CAIXAS PLÁSTICAS, BIN PLÁSTICO e CAMISÃO TÉRMICO, o Autuado aduz que estes “bens auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas” e que “o procedimento da Impugnante consiste em pagar e

creditar o ICMS na entrada, mas, por outro lado, quando da saída ou circulação das referidas mercadorias, paga-se o ICMS, mediante débito. Com efeito, em nome do preceptivo constitucional da não cumulatividade compensa o ICMS devido na saída com pagamento na entrada”.

Como comprovação de que as saídas dos referidos bens são tributadas, acosta ao presente processo cópias de Notas Fiscais de Transferências (doc. 03 – fls. 325 a 335).

Prosseguindo, o autuado alega que pelo fato de terem sido as saídas tributadas, estariam assim compensados os creditamentos indevidos pelas entradas, não havendo prejuízo financeiro ao Estado e que “competia ao Autuante refazer a sua escrita fiscal, em especial o Registro de Apuração do ICMS, para identificar a existência ou não de débito tributário”.

Argumenta, ainda, que a isenção prevista no Art. 19 do RICMS/BA não é aplicável aos bens que foram objeto da autuação, e que o citado artigo refere-se unicamente a vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacarias.

Com relação às infrações 03, 04 e 05, que se referem à auditoria de estoques em exercício fechado, alega que o autuante teria apresentado ‘apenas planilha resumo com o valor total das supostas “omissões” de saída no período autuado, sem, no entanto, ter apresentado dados analíticos que abrangessem a totalidade das operações realizadas pela Impugnante durante os exercícios de 2008 e 2009, bem como, comenta possíveis erros materiais cometidos pela fiscalização em seu trabalho.

O autuado cita possíveis erros materiais cometidos pelo autuante nos seguintes termos, fl. 279:

...quando comparamos os dados trazidos pelo Fiscal Autuante com a contabilidade da empresa, verificamos incongruências no tocante a valores e quantidades compradas, vendidas e estocada, fragilizando o auto de infração sub examine.

O autuado aduz que o autuante não seguiu as determinações da Portaria 445/98, e afirma que, fl. 282:

Não existe autorização para que o Auditor Fiscal realize subdivisões no levantamento quantitativo da forma como fora feita, reunindo-se as mercadorias em grupos, seja qual for critério utilizado (produção própria, mercadoria de revenda, sujeita a substituição tributária etc.), exigindo, no mesmo levantamento quantitativo omissão de entrada e omissão de saída e destoando do teor do permissivo infralegal.

O autuado argumenta que em relação à infração 03 não foram levadas em consideração as possíveis “perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebra de estoques etc...” (fl. 285).

Enfatiza a notoriedade da existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e que caberia ao autuante comprovar que tais perdas são anormais ou mesmo que não são perdas.

Descreve trechos de julgamentos que tratam de levantamento quantitativo de estoques e que envolvem quebras na industrialização e comercialização de produtos.

Por fim, afirma que estar-se-ia exigindo imposto sem a ocorrência de fato gerador, pugnando pela improcedência da infração.

Prossegue pugnando pela improcedência da infração 03 por exigir o ICMS sobre o valor das saídas e não o estorno do crédito fiscal. Transcreve o artigo 100, inciso V, do RICMS/BA e assevera ao interpretar o citado dispositivo: “em outras palavras, prevê a possibilidade do não estorno do crédito quando a perda for inerente ao processo de comercialização ou produção, for dentro dos limites tecnicamente aceitos para a atividade”.

O autuado requer a improcedência das infrações 03, 04 e 05, por entender terem sido, supostamente, elaboradas com base em presunção, e faz considerações sobre esse instituto, transcrevendo doutrinas de renomados juristas sobre o tema.

Alega que os elementos utilizados pelo autuante para a lavratura das infrações não tomou como base “os reais documentos que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado, o que por certo elide a lavratura do Auto de Infração”. Vai, ainda, mais além, afirmando que a ação fiscal foi amparada em indícios e que se estaria cobrando imposto sem previsão legal.

Requeru às fls. 294 e 295 a conversão do processo em diligência e/ou perícia, formulando os quesitos a seguir transcritos, reservando ao direito de formular outros quesitos:

1º No período considerado, houve lançamento de débito relativo às mesmas mercadorias apontadas no auto, nas relações anexas referentes a Infração 01?

2º Os valores de ICMS lançados como débito correspondem ao montante cobrado no Auto de Infração em combate?

3º Qual seria o imposto efetivamente devido, caso refeita a apuração do imposto, afastando o creditamento assim como o débito lançado referente as mesmas mercadorias questionadas, no período fiscalizado?

4º O débito escriturado anulou os efeitos do crédito discutido?

5º As quantidades informadas nas planilhas analíticas de movimentação de mercadorias são coincidentes com aquelas apresentadas nas planilhas resumo?

6º Foram consideradas corretamente as quantidade de estoque inicial e final no levantamento fiscal quando compradas com as informações apresentadas nos Livros de Inventário? Quais são as consequências dos erros cometidos?

7º Na hipótese de o Autuante realizar um único levantamento quantitativo de estoques, sem as segregações realizadas (produção própria, substituição tributária e tributação normal), qual seria a conclusão? Omissão de entrada ou de saída? Em que valores?

8º Na comercialização dos produtos existem perdas, avarias, perecimento e deteriorização? Quais são as consequências dessa verificação no levantamento fiscal?

9º O Autuante, no levantamento fiscal, considerou as perdas do processo de industrialização, comercialização, armazenagem, produtos com data de validade vencida, impróprio para comercialização e consumo devido à deteriorização do produto, embalagem danificada ou estragada etc?

O autuado solicita, por fim, que sejam afastadas as multas aplicadas de 70% (infrações 03 e 05) e de 60% (infrações 01, 02 e 04), por considerá-las abusivas, e com caráter confiscatório.

Por fim, requer a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte caso haja dúvida na interpretação da norma.

Ao final, requer ainda que:

- a) o Auto de Infração seja julgado nulo e/ou improcedente;
- b) seja acolhido o seu pedido para redução ou mesmo o afastamento da multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco;
- c) na dúvida que lhe seja conferida a interpretação mais benéfica, tal como preconiza o art. 112 do CTN.

Protesta e requer por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil.

Na informação fiscal às fls. 339 a 360, o autuante quanto a arguição de decadência, diz que o entendimento do autuado não pode prevalecer, pois na determinação do art. 150, § 4º, do CTN,

somente pode ser argüida se a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação do lançamento.

Transcreveu o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º, para sustentar que a legislação tributária do Estado da Bahia estabelece prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, §4º, do CTN. Diz que os créditos constituídos foram relativos aos exercícios de 2008 e 2009, sendo que os fatos geradores questionados pelo autuado ocorreram entre o período de 01/01/2008 a 30/06/2008, porém, estes só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014.

Reafirma que conforme já restou demonstrado em sua informação fiscal, não há que se falar em decadência em relação ao exercício de 2008, uma vez que o § 4º do art. 150 do CTN somente pode ser aplicado, caso a lei não fixar prazo à homologação do lançamento. Aduz que o Código Tributário do Estado da Bahia fixa tal prazo em seu art. 107-B, § 5º, que é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Assim, repete que os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2008, somente restariam alcançados pela decadência se o lançamento tributário ocorresse a partir de 01/01/2014.

Salienta que as infrações em comento referem-se à auditoria de estoque em exercício fechado, sendo importante observar que a data de ocorrência do fato gerador, qual seja, a de detecção de omissões de saídas durante o exercício, é 31/12/2008, conforme se pode observar à fl. 03, que é a data do Inventário Final. Explica que com base neste inventário final, e considerando-se todas as entradas e as saídas do exercício, em comparação com o Inventário Inicial, é que se chega às presentes omissões. Portanto, não há porque se falar em separação de meses quando se trata de Auditoria de Estoques em exercício fechado.

Com base nisso, destaca que a Auditoria de Estoques em exercício fechado é detectada apenas quando do encerramento do exercício, levando-se em conta toda sua movimentação dentro daquele exercício.

Portanto, conclui que a preliminar de decadência, nos dois casos, deve ser rejeitada.

No mérito, rebateu o argumento defensivo de que o principal fundamento erigido pelo autuante para apontar a irregularidade cometida nos exercícios de 2008 e 2009 foi a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, dizendo que nesses exercícios o contribuinte utilizou créditos indevidos de materiais de acondicionamento, notadamente “paletes”, caixas plásticas, bin plástico e camisa térmico.

Salienta que a legislação do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar sobre crédito fiscal veda, expressamente – Art. 97 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97 – a possibilidade de o contribuinte de se creditar do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento quando se tratar de mercadorias isentas.

E que por sua vez, o artigo 19 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, c/c os Convênios ICMS 44/98 e 04/99, estabelecem a isenção de “paletes” e “contentores” em suas remessas e retornos, bem como, a forma pela qual o contribuinte deve emitir e escriturar a documentação fiscal relativa à movimentação desses produtos.

Observa que o autuado não cumpre a legislação do ICMS do Estado da Bahia neste específico caso, se creditando nas entradas de “paletes” e “contentores”, conforme se pode observar nas cópias de livros e documentos fiscais acostados neste processo nas fls. 17 a 56. Inclusive, diz que é um fato plenamente conhecido pelo contribuinte, haja vista a sua tese apresentada na defesa no Auto de Infração 279459.0002/09-4 (Anexo 1.1 deste processo, fls. 57 a 61), qual seja:

“Especificamente em relação às operações com materiais de acondicionamento, a legislação tributária isenta do pagamento do ICMS. Produtos como caixas plásticas e

paletes são apresentados no Auto de Infração como incluídos na mercancia da Defendente, apontados com saídas omissas e exigido o imposto sobre essas operações.

É notório que a Defendente não comercializa caixas plásticas ou paletes. Estes são usados exclusivamente para o acondicionamento de mercadorias comercializadas pela mesma. A utilização de materiais como estes se deve a necessidade de transporte de grandes volumes.

E nas operações com esses produtos não há a cobrança do ICMS, seja porque, estando fora da mercancia, não são alcançados pela hipótese de incidência, circulação de mercadoria, seja porque a norma isenta tais bens do pagamento do imposto (ex vi art. 19, inciso I, do RICMS/BA).

‘Art. 19. São isentas do ICMS as remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem:

I - nas saídas de:

a) vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Lei Complementar nº 4/69, Conv. ICM 15/89 e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);

b) vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da Nota Fiscal relativa à operação de que trata a alínea anterior (Lei complementar nº 4/69, e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);’ “.

Assim, frisa que esse foi o fundamento principal que consubstanciou a infração 01 em comento.

Informa que infração idêntica foi fruto da representação realizada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF Nº 0287-05/11, referente ao Auto de Infração nº 279459.0002/09-4, em nome da mesma empresa ora autuada, em que os materiais de acondicionamento (PALETES, CAIXAS PLÁSTICAS e CAMISÃO TÉRMICO) foram objeto de cobrança através da infração de omissão de saídas apuradas através de levantamento quantitativo de **estoque** em exercício fechado.

Frisa que no referido julgamento restou claro que, por se tratarem de mercadorias com operações isentas em suas remessas e retornos, conforme previsto no artigo 19 do RICMS/97, não poderiam ter sido inseridas na Auditoria de Estoques, mas sim terem seus creditamentos glosados, e a empresa, por seu turno, deveria solicitar restituição dos débitos efetuados.

Transcreveu parte do voto do julgamento do mencionado Auto de Infração, destacando que foi julgado, nesta parte, Improcedente, e em seu acórdão foi solicitado que seja apurado e exigido o imposto devido referente aos creditamentos indevidos de mercadorias isentas, o que no presente PAF foi concretizado, de forma que a empresa possa solicitar a restituição dos débitos realizados nas remessas:

“A. I. Nº - 279459.0002/09-4

AUTUADO - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0287-05/11

...

VOTO

...

Verificado que o sujeito passivo creditou-se indevidamente de materiais que não comportam crédito fiscal de ICMS, ainda porque as remessas e os retornos de PALLETS e CAIXAS PLÁSTICAS são isentos de ICMS (art. 19, RICMS BA), deveria o Auditor Fiscal adotar

os procedimentos adequados para correção da anomalia, jamais alterar a natureza da operação.

O próprio regulamento de ICMS do Estado da Bahia disciplina o procedimento fiscal atinente à movimentação de “paletes” e “contentores” de propriedade de empresa relacionada em ato da COTEPE (Convênio ICMS 4/99), a forma de lançamento das notas fiscais e o controle dos estoques existente em seus estabelecimentos e de terceiros, fornecendo ao fisco estadual, quando solicitado, o demonstrativo dos estoques em meio magnético ou em outra forma que lhe for exigida (§§ 1º a 4º, art. 19, RICMS BA).

Nesse passo, os PALLETS e as CAIXAS PLÁSTICAS, de propriedade do autuado, além dos PALLETS CHEP AZUL, bens pertencentes à empresa CHEP BRASIL LTDA., não poderiam ser elencados no rol de mercadorias descritas no levantamento de estoques de mercadorias e para os quais foi detectada a omissão de saída de mercadoria e exigido pagamento de ICMS.

Mesmo o lançamento equivocado do sujeito passivo, emprestando a tais bens a qualidade de mercadorias com o aproveitamento dos créditos de ICMS no ingresso do estabelecimento ou a tributação com o débito respectivo nas saídas ou mesmo o prejuízo fiscal nas perdas ou quebra dos “paletes”, não autorizam o nascimento da obrigação de pagar ICMS por omissão nas saídas de mercadorias tributáveis, a justificar o procedimento fiscal escolhido pela fiscalização.

Nesse particular, deveria ser exigida infração pela utilização indevida do crédito pela entrada de bens com isenção de ICMS, quando escriturados com o respectivo crédito, cuja utilização esteja vedada (art. 97, I, “a”, RICMS BA), o que desde logo represento à autoridade fiscal de competência para a apuração e exigência do imposto eventualmente devido, por creditamente indevido. O contribuinte, por sua vez, pleitearia a restituição dos valores pagos a maior ou o seu lançamento como crédito extemporâneo, caso cabível.” (grifos acrescidos).

Frisa que a metodologia adotada pelo autuado é contrária à legislação do ICMS, pois, conforme já visto, o RICMS/97/BA prevê detalhadamente para os materiais de acondicionamento utilizados pela empresa a forma pela qual devem esses produtos ser tratados quando da emissão de documento fiscal para acobertar as suas movimentações e sua respectiva escrituração.

Demonstrou estranheza na argumentação defensiva de que a isenção do Art. 19 do RICMS/BA não se aplica ao presente caso, uma vez que o entendimento firmado pela própria empresa na defesa no auto de infração 279459.0002/09-4 (Anexo 1.1 deste processo, fls. 57 a 51) conclui tratar-se de mercadorias isentas:

“A verdade é que não se pode afastar é que a legislação tributária isenta do pagamento do ICMS as operações com materiais de acondicionamento. E, in casu, os paletes e caixas estão fora da mercancia e são usados, exclusivamente, para o acondicionamento e transporte de produtos.”

Pondera que era de pleno conhecimento do autuado que os referidos produtos gozavam de isenção tributária. Considerou a análise do autuado de forma intencional sobre a parte apenas inicial do artigo 19 do RICMS/BA efetuada neste PAF não pode prosperar. Aduz que a simples leitura dos parágrafos deste artigo, cujos textos foram inseridos à luz dos Convênios ICMS 44/98 e 4/99, tratam das isenções nas movimentações de “paletes” e “contentores”. O § 3º, do Art. 19 do RICMS/BA, por exemplo, traz o que se considera como “paletes” e “contentores”, nestes termos:

§ 3º Para os fins do disposto no § 1º, considera-se como (Conv. ICMS 44/98 e 4/99):

I - “palette”, o estrado de madeira, plástico ou metal destinado a facilitar a movimentação, armazenagem e transporte de mercadorias ou bens;

II - “contentor”, o recipiente de madeira, plástico ou metal destinado ao

acondicionamento de mercadorias ou bens, para efeito de armazenagem e transporte, que se apresenta nas formas a seguir:

- a) caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, para o setor automotivo, de produtos químicos, alimentícios e outros;*
- b) caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, específica para o setor hortifrutigranjeiro;*
- c) caixa "bin" (de madeira, com ou sem "palete" base específica para frutas, hortaliças, legumes e outros.*

Destaca que conforme se depreende do texto regulamentar acima transcrito, aqueles são exatamente os produtos utilizados pela Impugnante, como material de acondicionamento, e que foram objeto da infração em comento.

Quanto à tese do autuado que esta metodologia não traz prejuízos financeiros ao Estado, pelo fato de se estar efetuando o débito nas saídas desses produtos, diz que não é verídica.

Esclarece que os materiais de acondicionamento (paletes e contentores) são largamente e diariamente movimentados em toda a rede de lojas e centro distribuidor da empresa, sendo altamente desgastáveis com o tempo e uso, pois estão envolvidos a cada movimentação dentro dos estabelecimentos.

Por conta disso, diz que a depreciação destes materiais é alta e os seus descartes, que são constantes, não sofrem a devida baixa nos estoques, e conseqüentemente não sofrem os estornos de créditos devidos, no que a empresa deveria realizar, já que a mesma se creditou, mesmo não sendo permitido.

Ou seja, aduz que qualquer palete ou contentor que seja descartado dentro da rede, seja no Centro Distribuidor ou em alguma loja, em qualquer local do Estado, este material terá recebido por último um crédito, sem haver o débito correspondente, já que o material foi descartado. Sempre, o último lançamento fiscal referente a estes produtos descartados será de crédito, faltando o débito de contrapartida.

Destaca que há ainda os casos de aproveitamento de partes de materiais avariados, onde dois ou três paletes, até mais, se transformam em um, através da desmontagem e aproveitamento das partes utilizáveis.

Sustenta também que neste processo há mais crédito do que débito, pois estas eliminações não sofrem o débito esperado, de forma a anular aquele crédito correspondente pela última entrada. Assim, ressalta ainda que estas perdas ao Erário do Estado são perenes, caso a empresa continue com o equivocado procedimento, com um agravante, pois toda esta repercussão negativa ao Estado se repete em toda a Rede.

Conclui que há uma clara perda financeira para o Estado, e o contribuinte deve, o quanto antes, corrigir a sua metodologia de tributação para esses produtos a fim de adequá-la à pertinente legislação do ICMS/BA.

Quanto a pretensão do autuado pela necessidade de apuração do imposto efetivamente devido através do refazimento da escrita fiscal pela fiscalização, sob o entendimento que a fiscalização não deveria deter-se em apenas verificar a existência ou não do creditamento indevido, mas efetuar o conta-corrente do contribuinte, e encontrando saldo devedor a recolher, somente, então, proceder à autuação da diferença, ressalta que o contribuinte teve amplas oportunidades de refazer sua escrita fiscal com o fito de corrigir as irregularidades apontadas na decisão consignada no Acórdão JJF Nº 0287-05/11, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, contudo, mesmo ciente dos vícios que maculava a sua escrita fiscal, permaneceu inerte, sugerindo, agora, que a fiscalização deveria proceder ao refazimento de sua escrita fiscal.

Nota que na representação oriunda da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, já mencionada, determinou exclusivamente a exigência do imposto eventualmente devido, por utilização indevida de crédito

fiscal de ICMS. Portanto, não caberia ao autuado se creditar do imposto uma vez que a operação estava amparada pela isenção.

Assim, assevera que caberá ao autuado elaborar demonstrativos analíticos e sintéticos para provar as suas alegações de que as saídas desses produtos foram tributadas normalmente, inclusive para pleitear, se for o caso, junto ao Estado, a restituição dos valores pagos a maior, já que inexistente previsão legal que autorize a compensação pretendida pelo autuado.

Salienta que em recente decisão a 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF – decidiu-se pela procedência da acusação fiscal em processo que julgava matéria idêntica, inclusive relativa aos mesmos produtos e contribuinte, cuja Ementa transcreveu a seguir:

PROCESSO - A. I. N.º 269352.0025/12-0

RECORRENTE - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0247-02/12

ORIGEM - IFEP COMÉRCIO

INTERNET - 04.07.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0242-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES ISENTAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado nos autos que se trata de operações de retorno de bens para acondicionamento ou embalagem, cuja operação é isenta do ICMS, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. Razões recursais insuficientes para elidir a infração. Não acolhida a preliminar de nulidade. Decisão unânime. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

Rebateu as alegações defensivas em relação às infrações, 03, 04, e 05, dizendo que da análise do que foi descrito pelo autuado em sua defesa, restará evidente que ele não efetuou nenhuma verificação na documentação que fundamentam estes itens.

Observa nos anexos 03, 04 e 05 (fls. 97 a 250) que foram apresentados todos os relatórios, analíticos e sintéticos, pertinentes ao roteiro de auditoria de estoques em exercício fechado, sendo que deles o autuado recebeu todas as cópias, conforme termos assinados ao final de cada relatório nas folhas acima mencionadas, bem como, também foi entregue em mídia tipo CD-R a integralidade de todos esses mesmos relatórios, segundo se pode verificar nos recibos de arquivos eletrônicos de fls. 13 e 14.

No entanto, diz que o autuado afirmou, em fl. 279, que foi apresentada apenas “planilha resumo”, o que não representa a realidade. Afirma que comprovadamente foram inseridos neste PAF todos os demonstrativos pertinentes às infrações em comento, necessários à fundamentação das infrações, bem como, à formação do pleno convencimento dos Senhores Julgadores.

Observa que a peça defensiva alega erros na auditoria de estoques, mas não cita um exemplo sequer que sirva de base para provar o que está alegando, ou seja, mostra apenas o caráter protelatório da defesa, pois nenhuma prova material foi trazida em relação a esta alegação.

Salienta que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, em seu Artigo 123, cita a obrigatoriedade de o autuado constituir provas referentes às suas alegações.

Quanto a alegação de que a fiscalização não seguiu as determinações da Portaria 445/98, que disciplina o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, frisa que quando ocorre a existência de omissões de mercadorias tanto de entradas como de saídas, deve ser cobrado o imposto da omissão de maior valor. No caso em comento, diz que foi cobrada a

omissão de saídas, por ser esta a de maior valor, o que originou a Infração 03.

Diz, ainda, que foi detectado através do levantamento quantitativo de estoques, que o autuado adquiriu mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada dessas mercadorias, ou seja, em nenhum momento estas mercadorias sofreram tributação, e segundo o artigo 10 da Portaria 445/98, e que quando ocorre esta situação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo e o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, originando as Infrações 04 e 05, respectivamente. Este assunto assim está disciplinado na citada Portaria:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

1 - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo

ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (art. 60, II, “b”);

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”);

Esclarece que a Infração 03 (Omissão de Saídas), se refere ao ICMS Normal devido pela diferença apurada no levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, em que as omissões de saídas suplantaram as omissões de entradas (RICMS/97, art.60, II, “a”, e § 1º). Que a Infração 04 (imposto devido por antecipação tributária), refere-se ao ICMS – Substituição Tributária – e tão somente para as mercadorias que neste instituto são enquadradas, por força de não terem sido antecipadas já que as respectivas entradas não foram devidamente registradas (RICMS/97, art. 915, II, “d”). Que a Infração 05 (imposto solidário), é o ICMS por solidariedade por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, conforme previsto RICMS/97, art. 39, V.

Por conta disso, sustenta que não existem óbices quanto à cobrança das Infrações 04 e 05 por já se ter cobrado a omissão de saídas com fulcro na Portaria 445/98, haja vista que são infrações distintas e todas previstas na legislação.

Da análise dos argumentos apresentados na defesa referentes a alegação da existência de perdas normais no processo de comercialização, salienta que, realmente, é notório que os fatores citados como quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial.

Contudo, frisa que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estar amparados pela emissão de documentos fiscais, que pudessem se consubstanciar em força probatória dos citados fatos.

Argui que a legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem. O artigo 100, inciso V, do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, disciplina esta questão, conforme a seguir transcrito:

*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: (grifos nossos)*

...

*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**; (grifos nossos)*

Diz, ainda que o mesmo regulamento prossegue determinando no artigo 102 a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso V, artigo 100, acima transcrito:

*Art. 102. A **escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos"**. (grifos nossos).*

Fazendo uma análise dos dispositivos legais supracitados, observa que, no caso dos eventos ali mencionados, deve a empresa emitir documento fiscal com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente. É compulsório, portanto, a emissão de documento fiscal. Para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, e que simplesmente a empresa não faz uso.

Esclarece que a atividade do estabelecimento autuado é de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercado – e que na elaboração do levantamento quantitativo do estoque de mercadorias, objeto desta infração, foram retirados desse levantamento todos os produtos fabricados internamente pelo estabelecimento, bem como, os seus insumos. Assim, diz que todas as mercadorias como frios, carnes, e os diversos produtos que foram adquiridos pelo autuado para se fabricar outros produtos, não entraram nos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, ou seja, somente fazem parte desse levantamento mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização.

Lembra que no caso da perda dessas 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. Portanto, assevera que deveria o autuado, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927, conforme já explicitado.

Destaca que o autuado não cumpre a legislação neste específico caso, e para provar esta afirmação, elaborou a Tabela Resumo Por CFOP Anual – Saídas, destacando que, na discriminação dos CFOP's de saídas utilizados pela empresa durante os exercícios de 2008 e 2009, não há lançamentos com o CFOP 5927, evidenciando que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração alegados pelo autuado.

Em relação aos julgamentos anexados aos autos, destaca que as seguintes situações têm que ser analisadas:

a) *Não se está aqui defendendo a não observância das perdas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque. O que se pugna neste momento é que para essas perdas serem levadas em consideração elas devem estar efetivamente comprovadas em livros e documentos oficiais da empresa para conferirem autenticidade ao que se está afirmando, o que não ocorre no presente caso;*

b) *As decisões tratam de produtos específicos de determinadas atividades que não se coadunam com a atividade da autuada, com exceção da carne (julgamento de fl. 287), produto este que foi efetivamente retirado do levantamento quantitativo de estoque, conforme já dito anteriormente.*

Quanto às devoluções, esclarece que todas foram contempladas, já que as mesmas interferem na movimentação dos estoques, tanto que os CFOP's 5202 e 6202 podem ser claramente vistos nos relatórios de Notas Fiscais de Saídas que estão contidos no CD-R anexado à fl. 15.

Com relação a alegação de que foi exigido ICMS e não o estorno do crédito fiscal, afirma que não existe na escrita fiscal da empresa nenhuma comprovação de quebras, sejam elas normais ou anormais, para que pudessem ser cotejadas pela fiscalização. Portanto, argumenta que no roteiro de auditoria – levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado – não há que se falar em perdas que pudessem interferir no resultado obtido, como também em estorno de crédito já que em nenhum momento, no período fiscalizado (exercícios de 2008 e 2009), houve lançamentos ou emissão de documentos fiscais que pudessem ensejar este tipo de perdas ou estorno.

Considerou totalmente descabidas as afirmações do autuado que o débito foi apurado por presunção, explicando que o levantamento que resultou a ação fiscal, foi, exclusivamente, elaborado com base nas notas fiscais de entradas e saídas, nos lançamentos efetuados nos livros de Registro de Entradas e Saídas e nos livros de Registro de Inventário referentes aos exercícios fiscalizados.

Explica que o resultado obtido, que fundamenta as infrações em comento, pode ser claramente comprovado através da simples análise dos documentos oficiais do autuado, bem como, dos diversos demonstrativos elaborados, todos acostados ao processo nos Anexos 3, 4 e 5, fls. 97 a 250, os quais, explicitam com clareza e exatidão todo o produto objeto da exigência fiscal, que foi constituída com estrita observância aos preceitos da Portaria nº 445/98.

Assim, diz que o Sujeito Passivo em sua defesa como um todo tenta anular provas materiais irrefutáveis sem ao menos contradizê-las, sem trazer ao processo novos elementos materiais válidos, ou seja, tenta fazê-lo apenas com construções jurídicas, contudo sem comprovar efetivamente o que afirma.

Em relação ao pedido do autuado para realização de diligência, aduz que o atendimento desta solicitação é de competência dos Senhores Julgadores o pronunciamento sobre o deferimento ou não do pedido.

Quanto ao pedido para cancelamento das multas, salienta que as referidas multas de 70% estão amparadas pelo artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96; já as multas de 60% estão todas previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, sendo o inciso VII, alínea “a” para a infração 01; o inciso II, alínea “a” para a infração 02 e o inciso II, alínea “d” para a infração 04.

Assim, diz que não há previsão legal que autorize o afastamento pleiteado e falece competência ao autuante para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada lei, e que por haver norma legal em vigor e com eficácia plena não se pode atender a solicitação do autuado.

No tocante a aplicação do princípio da interpretação mais favorável ao contribuinte, no entendimento do autuante, não há como prosperar a aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto às infrações imputadas ao autuado, nos termos do Artigo 112 do CTN.

Concluindo que o autuado não trouxe elementos ao processo que pudessem elidir as presentes acusações fiscais, pugna pela procedência do Auto de Infração.

Através do processo SIPRO nº 192133/2013-1, fls. 362 a 364, o autuado requereu a juntada do comprovante parcial do débito no valor de R\$508.509,33, fl. 366, referente à infração 02, e também requereu a juntada dos comprovantes de pagamento do imposto por antecipação parcial e pelo regime normal/antecipado referente aos períodos de janeiro a junho de 2008, fls. 368 a 391, correspondente aos períodos que entende já decaídos e homologados tacitamente, nos termos do art.156, V, c/c art.150, § 4º, todos do CTN e ratificado pelo STJ em recurso repetitivo.

Após o processo ser pautado para julgamento, o patrono do autuado através do Processo SIPRO nº 053355/2014-6, fls. 404 a 429, fez a juntada de cópias julgamentos do CONSEF através dos Acórdãos JJF nº 0273-01/13 e CJF nº 0065-13/12.

VOTO

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelo autuante com base nos documentos fiscais do contribuinte autuado.

Quanto a argüição decadência dos fatos geradores do período de janeiro a junho de 2008, em relação às infrações 01 e 02, e os exercícios de 2008 e 2009 em relação às infrações 03 a 05, com fulcro no artigo 150, § 4º, combinado com o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, porque a ciência do Auto de Infração ocorreu em 04/07/2013, que verifico que não assiste razão ao defendente, senão vejamos.

A discussão reside, pois, na possibilidade ou não de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos períodos citados, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, não diz respeito à matéria das exigências naquele período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não lançamento válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.

Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento ocorreu em 28/06/2013, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2008, findando-se em 31/12/2012, não ocorrendo a alegada decadência.

Quanto ao pedido do autuado para que sejam afastadas as multas aplicadas de 70% (infrações 03 e

05) e de 60% (infrações 01, 02 e 04), por considerá-las abusivas, e com caráter confiscatório, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso II, “a”, e “d”, VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Desta forma, com relação ao argumento defensivo de que a multa é confiscatória, a mesma está prevista no dispositivo acima citado, portanto é legal. Também não pode ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que a penalidade imposta está vinculada à infração cometida, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Além disso, constato que quando da apresentação da peça impugnatória, o Contribuinte fez dela constar o pedido de realização de diligência e/ou perícia, formulando os quesitos às fls.294 a 295. No entanto, a realização da mesma, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, pelo se a rejeita na forma do art.147, inciso I, do RICMS/97. Assim, quanto à perícia requerida ressalto que a mesma em nada acrescenta aos fatos não contribuindo para o deslinde da questão.

Ademais a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao contribuinte.

Nesta linha entendo que a perícia pleiteada pela Impugnante além de não preencher os pressupostos essenciais à sua realização, ainda que realizada não traria nenhum elemento novo para o deslinde da questão.

Portanto, considerando que os autos contém todos os elementos para a decisão sobre a lide, ou seja, os elementos dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados, tornando-se despidendo o objeto da diligência ou perícia requerida, motivo pelo qual, com fulcro no art.147, inciso I, do RICMS/97, indefiro o pedido do autuado. Ressalto que o processo foi submetido a pauta suplementar do dia 29/10/2013, visando a realização de diligência, sendo decidido pela desnecessidade de tal diligência, por conter os autos todos os elementos necessários para a decisão sobre a lide.

No mérito, verifico que das cinco infrações contempladas no Auto de Infração, o débito relativo à infração 02, no valor de R\$314.968,06, é totalmente subsistente, porquanto, o sujeito passivo as reconheceu como devida a infração, inclusive, comprovou o devido recolhimento, conforme DAE à fl.366, no valor de R\$508.509,33 (valor principal R\$314.968,06 + R\$136.847,05 acréscimos moratórios + R\$58.694,22 multa por infração).

Quanto às demais infrações contempladas no Auto de Infração, quais sejam 01, 03, 04 e 05, pelo que foi relatado, o autuado as impugnou totalmente, para as quais, após analisar as peças processuais, passo a proferir meu voto.

INFRAÇÃO 01 – 01.04.01 – CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO)

Refere-se à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, no período de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2009.

Os valores dos créditos fiscais considerados como indevidos encontram-se discriminados nos demonstrativos às fls.18 a 23 (últimas folhas), e no CD-R à fl.15, cujas mercadorias objeto da autuação tratam-se de materiais de acondicionamento, relativamente a PALETES, CAIXAS PLÁSTICAS de produtos Hortifruti-granjeiros e BIN PLÁSTICO para melancia, os quais, em suas remessas e retornos, foram considerados pela fiscalização como produtos isentos, com fulcro no artigo 19 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6284/97.

O lançamento do débito deste item foi impugnado com base na alegação de que em relação aos produtos objeto da autuação, o seu procedimento de utilizar o crédito fiscal na entrada, e quando

da saída ou circulação das referidas mercadorias, debitar o ICMS nos documentos fiscais, tendo juntado como elemento de prova cópias de notas fiscais de transferências (fls.326 a 335).

Outro argumento defensivo é que a isenção prevista no artigo 19 do RICMS/BA não é aplicável aos bens que foram objeto da autuação, e que o citado artigo refere-se unicamente a vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacarias.

O RICMS/Ba aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, na SUBSEÇÃO VI - Da Isenção das Remessas de Vasilhames, Recipientes e Embalagens, estabelece no artigo 19, inciso I, e parágrafo 2º e 3º, *in verbis*:

Art. 19. *São isentas do ICMS as remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem:*

I - nas saídas de:

a) *vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Lei Complementar nº 4/69, Conv. ICM 15/89 e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);*

b) *vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da Nota Fiscal relativa à operação de que trata a alínea anterior (Lei complementar nº 4/69, e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);*

(...)

§ 2º *As Notas Fiscais, emitidas para a movimentação dos “paletes” e “contentores” a que se refere o parágrafo anterior, serão lançadas nos livros próprios de entrada e de saída de mercadorias com utilização apenas das colunas “Documento Fiscal” e “Observações”, indicando-se nesta a expressão “Paletes” da empresa ... (a proprietária)” e, além dos requisitos exigidos, deverão conter (Convs. ICMS 44/98 e 4/99):*

§ 3º *Para os fins do disposto no § 1º, considera-se como (Convs. ICMS 44/98 e 4/99):*

I - “palete”, *o estrado de madeira, plástico ou metal destinado a facilitar a movimentação, armazenagem e transporte de mercadorias ou bens;*

II - “contentor”, *o recipiente de madeira, plástico ou metal destinado ao acondicionamento de mercadorias ou bens, para efeito de armazenagem e transporte, que se apresenta nas formas a seguir:*

a) *caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, para o setor automotivo, de produtos químicos, alimentícios e outros;*

b) *caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, específica para o setor hortifrutigranjeiro;*

c) *caixa “bin” (de madeira, com ou sem “paleta” base específica para frutas, hortaliças, legumes e outros.*

Portanto, o autuado deve cumprimento à norma acima transcrita, combinada com os Convênios ICMS 44/98 e 04/99, qual seja, que são isentos os “paletes” e “contentores” e demais produtos autuados, em suas remessas e retornos, bem como, deve emitir e escriturar a documentação fiscal relativa à movimentação desses produtos.

Assim, considerando que de acordo com a legislação citada, os produtos objeto da autuação são isentos, foi correto o procedimento da fiscalização em exigir o imposto apropriado indevidamente, merecendo ressaltar que a jurisprudência desta matéria, no âmbito do CONSEF, é que tais materiais não ensejam o direito ao creditamento do imposto, a exemplo do Acórdãos JF nº 0247-02/12 e CJF Nº 0242-13/13. Portanto, em face dos citados acórdãos, considero inaplicáveis a jurisprudência citada na peça defensiva.

Desta forma, o argumento defensivo de que tem direito ao crédito fiscal em atenção ao princípio da não-cumulatividade não prospera, tendo em vista a legislação citada, não merecendo também acolhimento a pretensão do autuado para refazimento de sua escrita fiscal, pois ao ser detectado o uso indevido de crédito fiscal cabe a sua cobrança dos valores nominais lançados. Se o autuado entende que sua escrita precisa ser refeita deve formular pedido nesse sentido a autoridade fazendária da sua circunscrição fiscal, obedecendo o disposto no artigo 236 do RICMS/87. Entendo não cabe a fiscalização refazer o “*conta corrente fiscal do ICMS*”, mas sim, ao autuado, inclusive tendo conhecimento em outras autuações desta questão, teve oportunidade de sanar a irregularidade apurada, sem a aplicação da multa, antes do início da ação fiscal que resultou na presente autuação.

Ressalto que não existe dúvida em relação à destinação de acondicionamento dos bens, objeto da exigência fiscal, inexistindo comercialização, inclusive o próprio autuado reconheceu em sua defesa e em outras autuações que os bens não são comercializados, mas auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas e, por conseguinte, apresentam apenas movimentações físicas de entrada e saída do estabelecimento autuado, inclusive citou a jurisprudência do CONSEF através do ACÓRDÃO JJF Nº 0247-02/12, A.I. Nº 269352.0025/12-0 em nome do AUTUADO BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA, concluiu pela procedência da autuação em razão das mercadorias estarem beneficiadas pela isenção prevista no artigo 19 do RICMS/97.

Pelo acima alinhado, concluo que restou caracterizada a infração, ou seja, a apropriação de crédito do ICMS nas operações de retornos dos pallets, caixas plásticas de produtos hortigranjeiros, bin plásticos e camisa térmico, bens que auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas, em afronta ao disposto no art. 19 do RICMS/97 que prevê a isenção do ICMS nessas operações, razão porque, ficam mantidos os valores lançados no auto de infração neste item da autuação.

Infrações 03, 04 e 05

O débito destas infrações foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, relativo aos exercícios de 2006 a 2008, cujo cálculo do débito de cada infração foi apurado, com base na Portaria nº 445/98, qual seja, com base:

- Na omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, conforme demonstrativos e documentos às fls.98 a 236, e CD à fl. 15 (infração 03).
- Na falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme demonstrativos e documentos às fls. 238 a 243 (infração 04).
- Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, conforme demonstrativos e documentos às fls. 245 a 250 (infração 05).

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é um roteiro de auditoria que objetiva a conferência da regularidade da movimentação quantitativa de determinado período, toma por base as quantidades dos estoques iniciais e finais, as entradas, apurando as saídas reais que comparadas com as notas fiscais de saídas, se resultar diferença, leva a conclusão de que esta diferença decorre de saídas de mercadorias não registradas. E foi exatamente com base na

apuração através de levantamento quantitativo que a fiscalização fundamentou estes itens da autuação, tomando por base, exclusivamente, as notas fiscais de entradas e saídas, nos lançamentos efetuados nos livros de Registro de Entradas e Saídas e nos livros de Registro de Inventário referentes aos exercícios fiscalizados, declarados no arquivo SINTEGRA.

O resultado obtido, que fundamenta as infrações em comento, está comprovado através dos diversos demonstrativos elaborados, todos acostados ao processo, fls. 97 a 250, os quais, explicitam com clareza e exatidão todo o produto objeto da exigência fiscal, que foi constituída com estrita observância aos preceitos da Portaria nº 445/98.

Portanto, o trabalho fiscal obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques citado, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e consta em cada demonstrativo que o autuado recebeu uma cópia, inclusive em CD, fl.15, e exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl.14.

Ao impugnar estes itens da autuação, o sujeito passivo alegou que o autuante apresentou apenas planilha resumo da auditoria de estoques, sem ter apresentado dados analíticos que abrangessem a totalidade das operações realizadas nos exercícios fiscalizados. Esta alegação não merece prosperar, pois conforme Recibo de Arquivos eletrônicos à fl. 14, o autuado recebeu o CD de fl.15, no qual, verifiquei que constam todos os levantamentos e demonstrativos de apuração do débito, intitulados de: DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES; SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE A DE ENTRADAS; DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO PREÇO MÉDIO A PARTIR DE VALORES DO INVENTÁRIO; RELATÓRIO DAS MERCADORIAS SELECIONADAS; DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO PREÇO MÉDIO – ENTRADAS; DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO PREÇO MÉDIO – SAÍDAS; LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DAS ENTRADAS; E LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DAS SAÍDAS, onde estão especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais; os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito de cada período, permitindo ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Outra questão abordada na defesa diz respeito as alegação de que o trabalho fiscal contém erros materiais, quando cita à fl. 279: *...quando comparamos os dados trazidos pelo Fiscal Autuante com a contabilidade da empresa, verificamos incongruências no tocante a valores e quantidades compradas, vendidas e estocada, fragilizando o auto de infração sub examine.*

Não merece acolhimento esta alegação, tendo em vista que conforme dito acima, o autuante seguiu as determinações da Portaria 445/98, não havendo qualquer impedimento legal para que sejam reunidas mercadorias em grupos ou subgrupos. Também não existe vedação para que seja exigido o débito, para o mesmo período, sobre omissão de entrada e omissão de saída, desde que obedecido as orientações da citada portaria.

Quanto a argumentação de que na infração 03 não foi levado em consideração as possíveis “perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição do estabelecimento, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebra de estoques etc., observo o seguinte.

No caso das alegadas perdas e quebras no processo de industrialização e comercialização, entendo que caberia ao autuado e não ao autuante, comprovar tais ocorrências para que fossem consideradas no levantamento quantitativo. Nada disso ocorreu por parte do autuado.

Portanto, não há que se falar no caso em apreciação que foi exigido imposto sem a ocorrência de fato gerador. Ressalto que no caso da infração 03, considerando que o débito foi apurado mediante levantamento quantitativo, onde restou caracterizada a ocorrência de diferenças tanto de entradas como de saídas, sendo lançado o imposto sobre a diferença das saídas, por ser maior que a de entradas. Não merece, portanto, prosperar a alegação de que deveria ser exigido o estorno de crédito fiscal.

Desta forma, quanto a alegação de que na infração 03 foi exigido o ICMS sobre o valor das saídas e não o estorno do crédito fiscal, nada foi provado neste sentido. Se de fato ocorreram perdas no

período comercializado, hipótese não comprovada, realmente deveria o próprio autuado ter efetuado o estorno previsto no artigo 100, inciso V, do RICMS/BA.

Também não acolho o argumento defensivo de que as infrações 03, 04 e 05 foram apuradas com base em presunção, visto que, conforme descrito acima os débitos são decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributadas; da falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária sobre mercadorias do regime de substituição tributária; e do imposto na condição de responsável solidário referente a omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e foram apuradas com base nos documentos fiscais do próprio contribuinte.

No que tange a alegação de que os elementos utilizados seriam irreais, esta alegação não corresponde com os fatos, pois no levantamento quantitativo estão especificadas as quantidades que foram extraídas da escrita fiscal e dos documentos fiscais do autuado.

Mantido o débito lançado nos itens 03, 04 e 05.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO (em separado, quanto à arguição de decadência e quanto à infração 1)

Trata-se do Auto de Infração nº 281424.0002/13-1 lavrado, em 28/06/2013, para exigir o ICMS de R\$2.118.503,59, inerente aos exercícios de 2008 e 2009, sendo que a Infração 1 decorre da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$1.098.423,19, referente às operações isentas nas entradas de materiais de acondicionamento (paletes, caixas plásticas e bin plásticos para melancia).

Apesar de concordar com o entendimento do Relator de que, no presente lançamento de ofício, não havia operado a decadência referente ao período de 01/01/2008 a 30/06/2008, como alega o defendente, o faço sob outra fundamentação, visto que as operações relativas ao citado período não tinham sido atingidas pela decadência do direito do Estado constituir o crédito tributário, pois, com fundamento na previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (COTEB), fixou *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*.

Ademais, devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, parte da doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária.

Porém, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação” quando não há oferecimento à tributação, pois, no caso concreto, conforme consta da acusação fiscal, o contribuinte não tributou os valores exigidos decorrentes da apuração através da auditoria de estoque (infrações 3, 4 e 5), como também em relação aos créditos indevidos, visto que a única exação decorrente de recolhimento a menor do ICMS foi a infração 2, reconhecida e recolhida pelo sujeito passivo.

Assim, neste caso, não há o pagamento antecipado, logo, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no art. 173, I, do CTN e em conformidade com o previsto na legislação baiana. Logo, também por este contexto, no presente caso, a constituição do crédito tributário se deu dentro do prazo, visto que o lançamento de ofício ocorreu em 28/06/2013.

Quanto à decisão de mérito da infração 1, no que tange à alegação defensiva de que não houve prejuízo financeiro ao Estado, há de se ressaltar que já se comprovou, através de auditoria de

estoque (Auto de Infração nº 279459.0002/09-4 – Acórdão JJF nº 0287-05/11), a ocorrência de saídas de tais materiais de acondicionamento sem documentação fiscal, o que demonstra a existência de prejuízo para o Estado, pois o crédito fiscal indevido não é necessariamente anulado pelo débito fiscal lançado na saída dos mesmos produtos, como alega o defendente, haja vista que, por se tratarem de bens fungíveis, os quais não possuem identificação própria, não se pode apurar se as mesmas quantidades saíram e com os mesmos valores, de forma a se anular o crédito indevido com o indébito fiscal, conforme alega o apelante.

Diante destas considerações, voto subsistente a infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0002/13-1**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.118.503,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.471.016,99 e de 70% sobre R\$647.486,60, previstas no artigo 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAUJO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR