

A. I. N° - 147771.0003/13-6
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)
AUTUANTE - VALDEMIR NOGEURA DE OLIVEIRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 11/04/2014

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0047-05/14

EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. MERCADORIA PROCEDENTE DE OUTRO ESTADO. **a)** SAÍDAS POR ECF. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante; **b)** TRIBUTADAS POR TRASFERÊNCIA. SAÍDAS POR NOTAS FISCAIS. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA: **a)** TRASFERÊNCIA COM BASE DE CÁLCULO MAIOR DO QUE A LEGALMENTE PREVISTA. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante; **b)** MERCADORIA COM ETAPA DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. 3. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDA COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Os produtos alvo da presente exigência são contemplados com a redução da base de cálculo, em alguns casos com 100% como é o caso do arroz e feijão, previsto Art. 78-A do RICMS/BA. Quanto aos demais produtos, a exemplo de vinagre e margarina, têm previsão de redução da base de cálculo no art. 87 do RICMS/BA. Infração caracterizada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES: **a)** SAÍDAS MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS: **b)** ENTRADA DE MERCADORIAS ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM O DEVIDO REGISTRO FISCAL E CONTÁBIL. **b1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Não foram apontados efetivamente quaisquer erros de ordem material ou legal nas infrações 7 e 8 que justificassem modificação no levantamento e conforme análise dos demonstrativos foram cumpridas todas as obrigações exigidas pela Portaria nº 445/98, no que tange às considerações e ao cálculo do levantamento quantitativo de estoque; **b2)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIA. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTARIA. MERCADORIAS QUE PASSARAM A SER INCLUIDAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (infrações 10, 11, 12, 13, 14 e 15). Infrações caracterizadas, reconhecidas pelo impugnante. 6. MULTA POR PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO TRIBUTARIA PARCIAL FORA DO PRAZO. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. Infração mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/09/2013, reclama ICMS e multa percentual por descumprimento

de obrigação acessória no total de R\$1.850.301,27, imputando ao autuado as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por ECFs. Conforme Demonstrativo (fls. 14 a 26) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$292.811,97 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por Transferencias para outras Unidades da Federação com alíquota inferior a estabelecida na Legislação. Conforme Demonstrativo (fls.27 a 38) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$25.068,01 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Infração 03.02.02 - ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por Notas Fiscais. Conforme Demonstrativo (fls.39 a 49) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$14.211,02 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Utilizou crédito fiscal de ICMS na entrada de produtos cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida conforme artigo 87 inc. V e XLIV do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6284/97. Conforme Demonstrativos (fls. 50 a 52) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$2.502,55 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 66 a78), Demonstrativos (fls. 53 a 65) e CD-R (fls. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$117.584,71 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 92 a 109), Demonstrativos (fls. 79 a 91) e CD-R (fls. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$403.283,17 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, Conforme Demonstrativo (fls. 110 a 111) e CD-R (fl. 151) anexos do PAF. Valor Histórico: R\$438.327,35 - Multa de 100%;

INFRAÇÃO 8 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, Conforme Demonstrativo (fls. 115 a 116) e CD-R (fl. 151) anexos do PAF. Valor Histórico: R\$12.475,04 - Multa de 100%;

INFRAÇÃO 9 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, Conforme Demonstrativo (fls. 115 a 116) e CD-R (fl. 151) anexos do PAF. Valor Histórico: R\$4.238,86 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 10 - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, Conforme Demonstrativos (fls. 140 a 145) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$60.733,91 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 11 - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, Conforme Demonstrativos (fls. 140 a 145) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$22.572,19 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 12 - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, Conforme Demonstrativos (fls. 140 a 145) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$34.914,03 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 13 - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, Conforme Demonstrativos (fls. 140 a 145) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$44.557,23 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 14 - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, Conforme Demonstrativos (fls. 140 a 145) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF. Valor Histórico: R\$4.717,10 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 15 - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 130 a 139), Demonstrativos (fls. 117 a 129) e CD-R (fl. 151) anexos ao PAF). Valor Histórico: R\$372.304,13 - Multa de 60%;

O autuado, às fls. 190 a 223 dos autos apresenta defesa para contestar apenas as exigências relativas aos Itens 6, 7 e 8, entendendo que são improcedentes.

Preliminarmente, a Impugnante reconhece a procedência da exigência no tocante aos itens 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 13, 14 e 15, do Auto de Infração em epígrafe e informa que procederá ao pagamento de referidos débitos. Assim, na presente Impugnação será tão somente contestada a cobrança atinente aos itens 6, 7 e 8 do Auto de Infração.

A infração 6 é relativa à inadmissibilidade do estorno proporcional do crédito fiscal decorrente de saída operada com “redução de alíquota”. No tocante a essa infração, afirma que esse entendimento está equivocado, tendo em vista que se trata de mercadorias integrantes da Cesta Básica, em relação aos quais o direito à manutenção integral do crédito de ICMS está previsto em Convênio.

Assegura que, por meio do Convênio ICMS 128, publicado em 24/10/1994 (que revogou o Convênio ICMS 139/93), o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS sobre itens que compõem a cesta básica, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, devendo ser ressaltado que, em nenhum trecho do Convênio há menção de que a redução da carga tributária está vinculada à base de cálculo, a saber:

“Cláusula primeira – Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 1º - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito previsto no inciso II do artigo 32, do Anexo Único do Convênio ICMS nº 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.” (g.n.)

Argumenta que conforme disposto na Lei Complementar nº 24/75, os Estados e o Distrito Federal, ao celebrarem o Convênio ICMS, determinam a forma e os termos que estão sendo

concedidos os benefícios fiscais. Cabe a cada Ente Federado, portanto, única e exclusivamente, publicar o respectivo e competente Decreto ratificando ou não os termos do Convênio, *verbis*:

“Artigo 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênio celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo Único – O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução de base de cálculo; (...)

IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedido com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; (...)

Artigo 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal. (...)

§ 2º - A concessão de benefício dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. (...)

Artigo 4º - Dentro do prazo de 15 dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo. (...)

§2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação. (...)

Artigo 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União. (...)

Artigo 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.” (g.n.)

Entende que nessa linha de raciocínio, seguida pela maciça jurisprudência do E. STF, os Convênios ICMS, firmados pelos entes federados sob a égide da citada LC nº 24/75, não conferem autorização aos signatários para conceder, alterar ou revogar os benefícios fiscais. Ao revés, os vinculam para que executem sua ordem, de forma a conferir os benefícios aos contribuintes nos estritos termos do celebrado.

Portanto, afirma que enquanto for signatário do Convênio ICMS 128/94, o Estado da Bahia está compelido a obedecer suas regras, quais sejam, exigir carga tributária mínima de ICMS sobre os produtos da cesta básica em 7% e não exigir o estorno proporcional dos créditos ao montante do imposto devido na saída.

Destaca que na leitura do Convênio ICMS 128/94, não há em momento algum alusão ou referência à “redução da base de cálculo”. O termo empregado é “redução da carga tributária” e não “redução da base de cálculo”. A regra perpetrada pelo Convênio em apreço é um caso típico de redução da “alíquota interna” do ICMS, incidente sobre os produtos da cesta básica, e não, como quer o Fisco Baiano, redução da base de cálculo.

Consigna que se na celebração do Convênio, os Estados e o Distrito Federal tivessem como intenção fixar a diminuição da carga tributária através redução da base de cálculo o teriam feito de maneira expressa, tal como já o tinham procedido quando da edição do Convênio ICMS 139/93, revogado pelo de nº 128/94, ora em comento.

Afirma ser evidente que, à época da celebração do revogado Convênio ICMS 139/93, era intenção dos Estados e Distrito Federal que a desoneração conferida aos contribuintes fosse procedida por meio da redução da base de cálculo. Já na celebração do Convênio ICMS 128/94, os Estados e Distrito Federal mudaram a forma de concessão do benefício e resolveram adotar a expressão “redução da carga tributária”, com o objetivo único de permitir a transição do benefício de redução da base de cálculo para redução da alíquota interna.

Conclui que se trata de redução da alíquota interna e não da base de cálculo, a exigência do estorno do crédito de ICMS fere frontalmente as disposições do Convênio e, por conseguinte, as disposições da Constituição Federal (artigo 155, § 2º, incisos III e XII, alínea g) e da Lei Complementar nº 24/75.

Aponta o princípio da não-cumulatividade foi instituído pela CF/88 (artigo 155, § 2º, I), aduzindo que a Constituição Federal atribui à legislação infraconstitucional competência apenas para ampliar o direito ao crédito, estendendo-o também aos casos de isenção e não-incidência. Já as hipóteses de vedação ao crédito foram completamente exauridas pela Carta Magna, não competindo (ou, em outras palavras, não sendo permitido) à legislação infraconstitucional impor qualquer outra forma de vedação.

Ressalta que o caso objeto destes autos sequer trata de isenção ou não incidência. Trata-se, nos termos do Convênio ICMS 128/94, de “redução de carga tributária”.

Destaca que a Impugnante agiu em plena consonância com o determinado no Convênio ICMS nº 128/94, fato este que também impede a imposição da multa, dos juros de mora e da correção monetária, nos termos do parágrafo único do artigo 100, do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

“Artigo 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único – A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (g.n.)

Conclui ter agido de acordo com o Convênio ICMS 128, publicado em 24/10/1994 (que revogou o Convênio ICMS 139/93), no qual o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, a exigência fiscal atinente à Infração 6, do Auto de Infração em apreço, deve ser totalmente cancelada ou, quando menos, cancelada especificamente no tocante à imposição de multa, juros de mora e demais encargos.

No tocante aos itens 7 e 8, reproduz inicialmente as mesmas: 7 -Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado; 8 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Afirma não haver indícios de provas de que a Impugnante realmente efetivou a “suposta” venda de mercadorias sem o respectivo documento fiscal e sim a “suposta” existência da diferença no estoque de mercadorias *“apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”*.

Entende que não poderia o autuante simplesmente presumir, como fez o Sr. Fiscal, por meio de *“levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”*, que a Impugnante efetuou vendas ou adquiriu mercadorias sem os respectivos documentos fiscais e, por decorrência, exigir o recolhimento de ICMS e acréscimos.

Alinha ensinamentos doutrinários contrários a presunção, aduzindo que embora o raciocínio da Autoridade Fazendária faça com que, a partir do *“levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias”*, seja presumida a infração, isso não é suficiente. Ela deve sempre buscar a certeza da ocorrência do ilícito tributário e não, a partir da presunção, alegar com veemência a ilicitude e determinar a aplicação de penalidade.

Aduz que é necessário buscar a verdade dos fatos, especificamente no caso dos autos, é inadmissível acusar a Impugnante de aquisição e venda de mercadorias sem nota fiscal, com fundamento único e exclusivo em “*levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias*”!

Afirma que os Tribunais Administrativos, ao analisarem a questão da precariedade da acusação fiscal, vêm proferindo decisões favoráveis aos contribuintes. A título ilustrativo, a Impugnante destaca abaixo algumas decisões proferidas pelo C. Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia, a saber: “*ICMS. NULIDADE. REFORMA DA DECISAO. INOBSERVANCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Auto de Infração lavrado sem observância de formalidades essenciais. A apuração de saldo credor na conta Caixa tem que ficar demonstrada de forma clara e provida de elementos que configurem a ocorrência suscitada. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização, base para a autuação, estão apresentados de forma incompleta, sem considerar a existência dos saldos iniciais e não envolvem o total das disponibilidades. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal, que implique em cerceamento de defesa ou que não contenha elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração apontada. Recurso PROVIDO. Decisão não unânime.*” (Câmara Superior, AI nº 293575.1203/01-8, Acórdão nº 0177-21/02, 30/10/2002)

Destaca que havendo dúvida quanto a fatos e prática de infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte. Essa regra está consagrada no artigo 112 do CTN, que deixou de ser observada pela Fiscalização. A ocorrência do ilícito depende de prova cabal, como reconhece, de forma reiterada, o Poder Judiciário:

- a) “*Qualquer lançamento ou multa, com fundamento apenas em dúvida ou suspeição, é ilegal, pois não pode presumir a fraude, que, necessariamente, deverá ser demonstrada*”. (Tribunal Federal de Recursos, AC 24.555. DJU de 9/5/1969) (g.n.)
- b) “*A fraude, omissão de receita e distribuição disfarçada de lucros não se presumem. Provam-se.*” (Tribunal Federal de Recursos, AC 98.746, DJU de 30/10/86) (g.n.)

Argui que além de descabida a presunção, não subsiste o trabalho dos fiscais pois de acordo com o disposto no art. 60, § 1º, do RICMS/97, é descabida a cobrança – concomitante – de entradas e saídas no mesmo período fiscal, apuradas por levantamento quantitativo de estoque. Eis o disposto naquele dispositivo regulamentar, *verbis*:

“Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

§ 1º Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.” (g.n.)

Alude que há de ser reconhecida a insubsistência da presente cobrança, notadamente à infração de menor valor (Infração 8).

Volta a infração 7 para afirmar que, conforme destacado acima, o Fiscal simplesmente efetuou a lavratura do Auto sem pautar o seu trabalho em provas substanciais e fáticas de que houve efetiva e real circulação de mercadorias sem documento fiscal.

No entanto, consoante restará abaixo demonstrado, parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da Impugnante, pois na atividade de varejo é notória a ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque. Isto porque, independentemente da natureza das mercadorias revendidas, sempre há a possibilidade de extravio, quebra, furto etc. No caso de alimentos, há grande probabilidade de perecimento, deterioração, decomposição, etc. Já em relação aos de eletroeletrônicos, provável é a quebra, em virtude do transporte e manuseio.

Sendo assim, os Julgadores, indiscutível a ocorrência reiterada de perdas e quebras de mercadorias na atividade econômica praticada pela Impugnante (varejo); fato este que ocasiona diferenças em seu estoque. Aliás, a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte. É o que se pode concluir, a *contrario sensu*, da leitura

do inciso V, do artigo 100, do RICMS/BA, *in verbis*:

“Artigo 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;” (g.n.)

Afirma que, na medida em que é exigido o estorno do crédito do ICMS nas hipóteses de quebras “anormais” de mercadorias, fica reconhecida a existência de quebras normais nas atividades dos contribuintes. As diferenças apuradas pela Fiscalização decorreram de quebras e/ou perdas razoáveis e normais em face da atividade desenvolvida pela Impugnante, fato que foi totalmente desconsiderado.

Explica que a Fiscalização, após o “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”, relativamente à Infração 07, constatou diferença no estoque nos montantes de R\$ 2.578.396,17, para o ano-calendário de 2010, o qual foi utilizado como base de cálculo para cobrança do ICMS (à alíquota de 17%). Ocorre que, no ano-calendário de 2010, a Impugnante obteve faturamento anual no valor de R\$ 114.232.242,47, consoante se verifica da somatória dos valores das vendas realizadas, contidas na anexa documentação (Doc. 03):

FATURAMENTO MENSAL		
Mês	Competência	R\$
	jan/10	9.611.956,18
	fev/10	8.491.118,92
	mar/10	9.238.242,58
	abr/10	9.048.723,24
	mai/10	9.468.170,00
	jun/10	8.396.861,45
	jul/10	8.830.077,09
	ago/10	9.083.981,43
	set/10	9.110.420,26
	out/10	9.922.096,79
	nov/10	9.149.706,75
	dez/10	13.880.887,78
FATURAMENTO ANUAL		114.232.242,47

Sendo assim, conclui que a diferença apurada pelo Fiscal (R\$ 2.578.396,17) representa, aproximadamente, o percentual de 2,2% sobre o faturamento anual (2010) da Impugnante (R\$ R\$ 114.232.242,47):

Faturamento Anual (2010)	R\$ 114.232.242,47
Diferença apontada pela Fiscalização	R\$ 2.578.396,17
Percentual de quebras e/ou perdas	2,2%

Consiga, portanto, que as perdas e/ou quebras ocorridas nos ano de 2010, no montante de 2,2% do faturamento, são absolutamente razoáveis e normais, ou seja, inerentes à atividade comercial da Impugnante.

Considera não restarem dúvidas quanto à razoabilidade e normalidade de quebras e perdas em sua atividade, a Impugnante apresenta estudo (9º e 10º Avaliação de Perdas do Varejo Brasileiro – Docs. 07 e 08) realizado pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, onde se destaca o percentual de perdas no varejo desde o ano calendário 2003 até o ano calendário 2009, oscilando entre 1,78 a 2,36%, concluindo que o percentual de quebras tem superado a marca de dois pontos percentuais, o qual deve, portanto, ser considerando para o ano-calendário de 2010, sendo o percentual de 2,2% ocorrido nas atividades da Impugnante no ano de 2010.

Justamente em função das premissas acima é que as C. Juntas de Julgamento Fiscal, do E. Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia, em casos idênticos ao presente (levantamento quantitativo de estoques), têm se manifestado como sendo indevida a exigência do ICMS relativa

às “supostas” operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, quando demonstrado que as quebras e/ou perdas normais e usuais não foram consideradas pela Fiscalização, exatamente como se verifica neste posicionamento, *in verbis*:

“*ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.* Não observada na auditoria de estoque a quebra de peso do cacau em amêndoas, cujo índice foi atestado através Parecer Técnico da CEPLAC. Verificada a insubsistência da infração, quanto à obrigação principal, após a devida consideração, remanesce a multa pela infração a obrigação acessória de emitir documento fiscal para regularização do estoque, decorrente das quebras normais, nos termos do art. 157 do RPAF/99. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime” (SEF - BA - 147162.0038/01-2b - 16/10/2001) (g.n.)

“*ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.* Não observada na auditoria de estoque a quebra de peso do cacau em amêndoas, cujo índice foi atestado através Parecer Técnico da CEPLAC. Verificada a insubsistência da infração, quanto à obrigação principal, após a devida consideração, remanesce a multa pela infração a obrigação acessória de emitir documento fiscal para regularização do estoque, decorrente das quebras normais, nos termos do art. 157 do RPAF/99. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unâmige.” (SEF - BA - 147162.0035/01-3b - 18/10/2001) (g.n.)

Entende uma vez que a Fiscalização não considerou em seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais à atividade da Impugnante, o Auto de Infração deve ser cancelado nesse particular, sob pena de ofensa direta aos Princípios do Contradictório, da Ampla Defesa, da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade, da Publicidade, da Razoabilidade, da Finalidade, do Interesse Público, da Eficiência e da Motivação dos atos administrativos.

Reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2010, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97), *in verbis*:

“Artigo 201 - Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF s/n de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):

...
IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário; ...” (g.n.)

Diante disso, considera devido apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual está prevista no inciso XXII, do artigo 42, da Lei (BA) nº 7.014/96, alterada pela Lei (BA) nº 7.753/00.

Aliás, esse é exatamente o entendimento das C. Juntas de Julgamento Fiscal, do E. Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia, conforme se verifica da decisão abaixo transcrita:

“Contudo, nos termos do art. 157 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, verificada a insubsistência da infração quanto à obrigação principal, porém comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória de emitir documento fiscal para regularização do estoque, decorrente das quebras normais, conforme art. 201, IV, do RICMS/97, cabe ao contribuinte a multa de, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 7.753/00. Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 147162.0038/01-2 lavrado contra, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de R\$, prevista no art. XXII, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 7.753/00.” (g.n.)

Destaca que em relação à maior parte dos produtos a diferença de estoque apurada é inferior a 10 unidades em todo um ano. Muitas das diferenças apontadas é de apenas uma unidade de determinado produto, como se observa o “DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA DE ESTOQUES – OMISSÃO DE SAÍDAS”.

Alinha restar amplamente demonstrada a insubsistência da exigência decorrente da obrigação

principal, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado no tocante ao item 07.

A autuada alega ainda que o levantamento desconsiderou integralmente os produtos registrados pela impugnante com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apurada.

Que a impugnante utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição “Produtos Genéricos”, os quais são utilizados nas hipóteses em que, no momento das saídas ou entradas, os usuários não tem conhecimento do real código dos produtos no estoque.

Que desta forma, tendo a Fiscalização pautado os seus trabalhos (seja a retenção de Notas Fiscais nos Postos Fiscais ou o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias) sem levar em conta a saída de mercadorias sob código de Produtos Genéricos, utilizando-se exclusivamente de arquivos magnéticos, o que acabou por trazer resultados insubstinentes, distorcidos e que não condizem com a realidade, isto é, a impugnante em nenhum momento teria omitido entradas ou saídas de mercadorias, visto que tais produtos estão devidamente cadastrados no código cuja descrição é “Produtos Genéricos”

A impugnante afirma que comercializa uma grande quantidade de produtos diferentes, espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos (aproximadamente 350 mil produtos diferentes), assim o mesmo tipo de mercadoria é registrado no seu sistema com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto.

Afirma a autuada que verificando-se no Demonstrativo de auditoria de Estoques – Omissão de Saídas, apenas em relação a mercadoria absorventes, foram identificados 65 códigos distintos.

A autuada afirma que a mesma mercadoria pode ter dezenas de códigos diferentes, diante de determinadas especificidades (ter ou não abas, ser regular, noturno, básico, soft, *discret*, *teen*, rapisec etc.). Que mesmo tendo códigos distintos no seu sistema trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no código genérico.

Posssegue a autuada, e afirma que, independentemente do fato de ter sido registrada a saída, exemplificativamente, no código 3511213 (ABS INTIMUS GEL BASICO SV C/A C/8) ao invés de registrá-la no código 3511220 (ABS INTIMUS GEL BASICO SV S/A C/8), o tributo será devidamente destacado no cupom fiscal. No entanto, apesar de não ter efeito tributário algum, tal registro ensejará diferença de estoque, pelo que a verificação efetiva de eventual diferença não pode ser aferida mediante auditoria exclusiva nos arquivos magnéticos da Impugnante.

Do mesmo modo, caso no momento da entrada ou da saída, o sistema não identifique o código específico do produto, o operador (caixa ou encarregado pelo estoque, por exemplo) utilizará o “código genérico” daquela espécie de produto, ou seja, no exemplo trazido, ao invés de registrar a entrada ou a saída do produto sob o código ordinário (3511213 - ABS INTIMUS GEL BASICO SV C/A C/8), utilizará o “código genérico” (aplicável a qualquer tipo de absorvente). Caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico” e na saída seja utilizado o “código ordinário” (específico do produto), ou vice-versa, também será apontada diferença de estoque ou até mesmo falta de registro de entradas ou de saídas, o que não se verifica de fato. Trata-se de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no sistema. Outro exemplo de utilização de “código genérico” ocorre quando, no momento da venda, não é possível a identificação do “código ordinário” do produto (ausência de embalagem ou código danificado, entre outras hipóteses). Com vistas a atender ao cliente e viabilizar a venda é, então, disponibilizado “código genérico”, que se presta, como visto, a identificar a natureza do produto vendido e sua correspondente tributação.

A impugnante alega ainda que se determinado cliente pretendesse adquirir, por exemplo, uma televisão em exposição, cuja embalagem (onde está aposto o código de barras “EAN”) extraviou-se. Não é por conta da falta da embalagem que a ora Impugnante deixará de realizar a venda. Diante disso, o sistema possibilita que o usuário (operador de caixa, por exemplo) utilize código

genérico referente a Televisores, viabilizando a venda do produto. Em casos como estes, portanto, são utilizados tais códigos para permitir a consecução da atividade econômica da Impugnante, visto que não é a ausência de embalagem contendo o código de barras ou outros pormenores que inviabilizarão a comercialização de seus produtos, evitando-se, assim, prejuízos econômicos.

Afirma a autuada que tal sistemática operacional, contudo, não representa ausência de registro das saídas de mercadorias: as saídas ocorreram e foram devidamente registradas mediante “códigos genéricos”, inclusive com o devido destaque do imposto devido.

Afirma que, na medida em que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, os cálculos e demonstrativos apresentados, evidentemente, restaram totalmente eivados de vício, já que presume entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registro, as quais, a bem da verdade, podem ter sido operadas sob os aludidos “códigos genéricos”, e já com o destaque do tributo devido. Desta forma, é imprescindível a consideração da movimentação de estoques registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

Alega restar demonstrado que o levantamento fiscal em apreço não merece prosperar, pois não levou em conta a totalidade das operações de entradas e saídas realizadas pela Impugnante, o que enseja e denota sua fragilidade e precariedade, cujas infrações apontadas e objeto de contestação (itens 7 e 8) devem ser integralmente canceladas ou, ao menos, objeto de diligência.

Diante de todo o exposto, afirmando ter demonstrada a parcial improcedência do Auto de Infração em comento, relativamente aos valores que remanesceram ao pagamento realizado (itens 6, 7 e 8), a Impugnante vem requerer seja a presente impugnação julgada integralmente procedente, para o fim de ser cancelada a aludida exigência remanescente na sua totalidade (imposto, multa, juros e demais encargos).

O autuante, as fls 385 a 409, apresenta a informação fiscal afirmando que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente. A descrição das infrações imputadas à autuada, é clara e precisa, a tipificação legal das irregularidades apuradas está correta e o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que evidenciam todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado.

Todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à Sefaz, que foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme podemos verificar no Relatório fl. 146 do PAF ou seja, estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

A autuada reconhece ter cometido as infrações 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 13, 13, 14 e 15 do Auto de Infração em epígrafe e informa que efetuou o recolhimento do montante exigido, cuja juntada das cópias das guias comprobatórias será devida e oportunamente providenciada nesses autos. Ou seja, a presente defesa refere-se apenas às infrações, 6, 7 e 8 do Auto de Infração.

Entende que os argumentos da autuada com relação ao Convenio ICMS 128/94 estão equivocados, pois este dispositivo legal na sua cláusula Primeira § 1º tem caráter apenas autorizativo, o que significa dizer que os entes federativos não estão obrigados a segui-la. A autuação foi fundamentada na redução da base de cálculo estabelecida na Legislação Estadual, que para os produtos da cesta básica concede uma redução na base de cálculo de 100%.

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

No que concerne à citação pelo autuado ao Convênio ICMS 128/94, frisamos que uma coisa é o Estado da Bahia ter concordado com a aplicação da carga tributária de 7% para os produtos da

cesta básica. Outra situação bastante diferente se refere a se admitir o creditamento integral relativo à aquisição de tais mercadorias, pois tal posicionamento contraria tanto a legislação tributária estadual como os ditames contidos na própria Constituição Federal, como veremos mais adiante.

Salienta que os valores apurados nesta infração referem-se quase que totalmente a produtos que não estão enquadrados como cesta básica, porem conforme a Legislação Estadual o contribuinte está obrigado a efetuar o estorno de crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de todas as mercadorias, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando tais mercadorias forem objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução .

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

ACÓRDÃO CJF Nº 0185-11/10:

“Por fim, quanto à infração descrita no item 12 - Falta de estorno proporcional do crédito fiscal relativo a mercadorias cuja saída subsequente ocorreu com redução da base de cálculo – o recorrente apresenta decisões judiciais que não mais refletem a posição majoritária do Poder Judiciário, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

E, de fato, a figura da isenção parcial é reconhecida por doutrinadores de renome, como Pontes de Miranda e José Souto Maior Borges, não sendo assim inovação no mundo jurídico-tributário. Sobre o tema assim se manifestou o primeiro: “...as isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção”. Já Souto Maior Borges assim se manifesta: “...as isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo.”

Alinha que a tese albergada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que a redução de base de cálculo é uma isenção parcial – Decisão plenária no Recurso Extraordinário nº 174.478-2 - Relator Min. Cesar Peluso - ampara-se na melhor doutrina sobre a matéria, pelo reconhecimento por parte dos meios jurídicos da competência dos mestres citados.

Com tal Decisão, afirma ter consolidado a tese já esposada pelo Estado da Bahia, refletida na Lei nº 7014/96, e repetida no RICMS, não havendo mais que se alegar que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas amparadas por redução de base de cálculo não encontra amparo na referida lei ou ainda na Lei Complementar nº 87/96, já que tal exigência tem lastro na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

Por sua vez, assim disciplina a LC 87/96 em seu art. 21, inciso I:

“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:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível

na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

Complementa que, com fulcro no referido dispositivo, a Lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia, trouxe determinação semelhante:

“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:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

Do exposto, consigna que tratando a redução de base de cálculo de desoneração parcial – ou seja, isenção parcial – a regra do RICMS/BA que determina o estorno dos créditos nas operações subsequentes assim beneficiadas, tem lastro nos referidos diplomas legais e na Carta Magna.

Traz o entendimento esposado pela Douta Procuradora Dra. Leila Von Söhsten Ramalho, veiculado no Processo Administrativo de nº 2985750112031, que abaixo transcrevemos:

“... Assim, da mesma forma que, segundo se depreende das fls. 643, teria o STF se posicionado no sentido de não haver qualquer descompasso entre a Constituição e lei que estabelece o estorno de crédito decorrente da redução de base cálculo, por entender que este estaria inserido na previsão constitucional genérica quanto ao estorno de crédito decorrente da isenção, poderia se considerar, também, não haver qualquer descompasso entre a lei e o regulamento que prevê o estorno de crédito pela saída com base cálculo reduzida, na medida em que este estaria, igualmente, englobado na previsão legal genérica de estorno de crédito por força de saída isenta...”.

Ressalta, ainda, que a Decisão do STF não foi posição isolada, pois algumas decisões já tinham sido proferidas neste sentido, a exemplo das que abaixo transcrevemos:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Impossibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo de instrumento, dada a excepcionalidade da medida. IV - Agravo regimental improvido. (AI-AgR 449051 / RS - RIO GRANDE DO SUL AG. REG .NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. I. - Embargos de declaração opostos à Decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, Relator para o acórdão o Ministro Cézar Peluso, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento deste. (AI-ED 497755 / PR – PARANÁ BEM .DECL. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO).”

Assim, entende que deve ser mantida a exigência fiscal em tela, com os fundamentos acima esposados”.

ACÓRDÃO CS Nº 0031-21/09:

“Assim, quanto ao mérito do Recurso Extraordinário, também de logo podemos afirmar que comungamos do posicionamento da Procuradoria, expresso no presente Recurso Extraordinário, na medida em que a Decisão vergastada foi proferida em clara contrariedade à legislação posta, trazendo tese que nenhum amparo encontra nas normas que fundamentam o ICMS, desde sua base até a norma maior, a Carta Magna.

A figura da isenção parcial repudiada pelo recorrido é de fato reconhecida por doutrinadores de renome, como Pontes de Miranda e José Souto Maior Borges, não sendo assim inovação no mundo jurídico-tributário. Sobre o tema assim se manifestou o primeiro: “...as isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção”. Já Souto Maior Borges assim se manifesta: “...as isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação,

constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo.”

Alude que, com tal Decisão, consolidou-se a tese já esposada pelo Estado da Bahia, refletida na Lei nº 7014/96, e repetida no RICMS, não havendo mais que se alegar que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas amparadas por redução de base de cálculo não encontra amparo na referida lei ou ainda na Lei Complementar nº 87/96, já que tal exigência tem lastro na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Por sua vez, assim disciplina a LC 87/96 em seu art. 21, inciso I:

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:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

Ainda, com fulcro no referido dispositivo, a Lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia, trouxe determinação semelhante:

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:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

Complementa que tratando a redução de base de cálculo de desoneração parcial – ou seja, isenção parcial – a regra do RICMS/BA que determina o estorno dos créditos nas operações subsequentes assim beneficiadas, tem lastro nos referidos diplomas legais e na Carta Magna.

Alinha parecer de Dra. Leila Von Söhsten Ramalho, veiculado no Processo Administrativo de nº 2985750112031, que abaixo transcrevemos:

“... Assim, da mesma forma que, segundo se depreende das fls. 643, teria o STF se posicionado no sentido de não haver qualquer descompasso entre a Constituição e lei que estabelece o estorno de crédito decorrente da redução de base cálculo, por entender que este estaria inserido na previsão constitucional genérica quanto ao estorno de crédito decorrente da isenção, poderia se considerar, também, não haver qualquer descompasso entre a lei e o regulamento que prevê o estorno de crédito pela saída com base cálculo reduzida, na medida em que este estaria, igualmente, englobado na previsão legal genérica de estorno de crédito por força de saída isenta...”.

Ressalta, ainda, que a Decisão do STF não foi posição isolada, pois algumas decisões já tinham sido proferidas neste sentido, a exemplo das que abaixo transcrevemos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cesar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expostas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Impossibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo de instrumento, dada a excepcionalidade da medida. IV - Agravo regimental improvido. (AI-AgR 449051 / RS - RIO GRANDE DO SUL AG. REG .NO AGRAVO DE

INSTRUMENTO)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. I. - Embargos de declaração opostos à Decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, Relator para o acórdão o Ministro Cézar Peluso, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento deste. (AI-ED 497755 / PR – PARANÁ BEM .DECL. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO).

Registra, por fim, que em nenhum momento a PGE/PROFIS em sua peça recursal vinculou a matéria objeto deste julgamento – obrigatoriedade de estorno proporcional – à previsão legislativa de outros estados, como afirma o recorrido, e sim, como restou correto, embasou sua pretensão recursal com fundamento no texto constitucional.

Salienta que com relação ao argumento da autuada que a matéria só tem respaldo na Legislação Estadual sem supedâneo na Carta Política, não se incluem em nossa competência discutir a constitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato.

Afirma que não procedem as alegações da autuada, pois a infração está embasada na Legislação Estadual, pelo qual mantemos os termos do auto de infração e esta infração no valor de R\$ 403.283,17.

Infração 7 e 8. Argumenta o autuante que a autuada não analisou com o devido cuidado o trabalho realizado pela Fiscalização para apurar os valores que embasaram o auto de infração ou desconhece a sistemática de uma Auditoria de Estoques por espécie de Mercadorias, sendo assim suas alegações não podem prosperar. Tais argumentos não condizem com a realidade dos fatos, mesmo porque as Decisões citadas nas razões de defesa não têm relação com a infração em questão. Ademais, a impugnante não traz nenhuma prova que dê sustentação a suas alegações ou que possa contestar os dados apurados pela Fiscalização, constantes do presente do auto de infração, que está devidamente respaldado na Legislação e acompanhado das provas irrefutáveis das irregularidades apuradas, conforme demonstraremos em seguida.

Afirma que todos os dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ que foram utilizados no Levantamento Fiscal, foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme podemos verificar no Relatório fl. 146 do PAF, 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 ao contribuinte e devidamente analisados.

Alude que, por meio do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, ficou demonstrado que a autuada durante o exercício de 2010, realizou operações de entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas da devida documentação fiscal, uma vez que o levantamento quantitativo de estoque está respaldado em demonstrativos que relacionam as entradas, as saídas, os estoques inicial e final e os preços médios de todas as mercadorias que foram incluídas no levantamento, ficando claro e evidente que as infrações 7 e 8 não foram fundamentadas em presunção, visto que o cálculo do Levantamento Quantitativo aponta diretamente, para omissão de saídas de mercadorias e omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, respectivamente, tudo conforme determina Portaria nº 445/98.

Assegura que, em um mesmo exercício não se pode cobrar ICMS, concomitantemente, sobre a omissão de entrada e omissão de saída, a legislação tributária estadual, através do § 1º do artigo 60 do RICMS/BA e do artigo 13 da Portaria nº 445/98 estabelece que seja cobrado o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária, que no caso foi a de saída. Não houve, portanto, violação ao princípio da estrita legalidade, já que o imposto foi cobrado em razão da realização de operação de circulação de mercadoria, conforme previsto em lei, ao passo que a metodologia empregada na realização do levantamento quantitativo de estoque é que seguiu dispositivos

infralegais.

Quanto às alegações da autuada que o agente fiscal não acostou documentos que comprovam a efetiva circulação das mercadorias, afirma que não faz nenhum sentido, pois o auto de infração está totalmente respaldado no Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias que é elaborado com fundamento nas quantidades dos produtos contidas nos documentos fiscais que foram emitidos e escriturados pela autuada, nas quantidades dos produtos constantes nos Inventários (inicial e final) levando-se em conta sua expressão monetária e a diferença apurada caracterizando-se como omissão de entradas ou omissão de saídas. Caso a autuada verificasse divergência nos dados apurados pela Fiscalização, deveria apresentar documentos que comprovasse suas alegações, o que nas suas razões de defesa não ocorreu.

Com relação ao imposto apurado, aduz que todos os valores apurados estão devidamente relacionados nos demonstrativos que foram anexados ao auto de infração, cujas cópias foram entregues ao contribuinte através CD-R mediante recibo às fls. 147 a 150 do PAF, onde os valores dos preços médios das mercadorias e o valor do imposto foram apurados em conformidade com o que determina a Legislação Estadual, ou seja RICMS/BA, art. 60, II e Portaria 445/98.

Quanto as alegações da autuada, com relação a infração 7 e 8, que o Auto de Infração, teria se baseado tão somente em mera presunção, o que, por si só, já ensejaria o cancelamento da exigência em discussão, pois seria descabida a cobrança concomitante de entradas e saídas no mesmo período fiscal, apuradas por levantamento quantitativo de estoque, afirma que na Infração 7, através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias foi cobrado o valor do imposto relativo a omissão de saída de mercadorias por ser superior ao valor apurado de omissão de entrada, seguindo o que determina o § 1º do artigo 60 do RICMS/BA e do artigo 13 da Portaria nº 445/98. estabelece que seja cobrado o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária. Na infração 8 foi cobrado a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente sem a escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Ou seja, as infrações 7 e 8 representam fatos geradores distintos, cabendo salientar que a cobrança do ICMS de nenhuma delas foi baseada em presunção e sim em fatos geradores distintos, efetivos e comprovados.

No que alude a diferença no Estoque – Quebras e Perdas, afirma que a própria autuada confirma textualmente nas suas razões de defesa a existência da diferença no levantamento de estoque, afirmado que decorreu de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade que exerce, que se refere ao comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância dos produtos alimentícios. Que foi a ocorrência de perdas e quebras de mercadorias na atividade por ela praticada (varejo), o motivo que ocasionou parte das diferenças em seu estoque e que foi desconsiderado pelo Agente Fiscal. A Autuada afirma ainda, a fim de demonstrar a boa fé perante o Fisco Baiano, reconhecer que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2010, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97).

Entende que a própria autuada é que afirma ter infringido a legislação tributária e fundamenta totalmente a ação fiscal, ao confirmar e reconhecer a existência das diferenças apuradas no levantamento de estoques efetuados pela Fiscalização, apenas alegando tratar-se de Perdas e Quebras das mercadorias.

Afirma que para a existência de perdas e quebras de mercadorias cabe a autuada adotar controles internos na sua organização e aplicar a Legislação estadual que citaremos adiante. A própria autuada afirma nas suas razões de defesa que reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2010.

Acrescenta que o levantamento de estoques por espécie de mercadorias não deixa qualquer dúvida quanto à existência de saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal exigida, caracterizando omissão de saída de mercadorias no exercício fiscalizado. E, se parte ou toda a diferença apurada no levantamento Quantitativo de estoque corresponde a Perdas e

Quebras nas mercadorias comercializadas no período fiscalizado, a autuada simplesmente não teria considerado o que determina a legislação estadual, que ela própria cita nas suas razões de defesa, ou seja, o RICMS estabelece de forma clara e específica que a defendant deveria estornar o crédito de ICMS e emitir as Notas Fiscais para o fim de corrigir os seus estoques (CFOP 5927 – Lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). E, deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, a autuada teria recolhido o ICMS a menor no decorrer do exercício fiscalizado. Tendo em vista o exposto acima a autuada teria deixado de cumprir a legislação tributária (RICMS/BA), conforme segue:

“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:

I - ...

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;”

“Das Hipóteses em que Devem Ser Emitidos os Documentos Fiscais

Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):

I - ...

X - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais;”

Cabe salientar que não foram incluídos neste levantamento de estoques os gêneros alimentícios comercializados pela autuada, para evitar distorções em função de embalagens, unidades, etc. Podemos verificar nos Demonstrativos que os produtos relacionados no Levantamento Fiscal não correm risco de perecimento, para a maioria dos produtos relacionados a ocorrência de quebras ou defeitos, cabe a devolução aos respectivos fornecedores, com a emissão da respectiva Nota Fiscal.

Quanto ao índice de perdas apresentado pela autuada temos a informar o seguinte: No exercício foram movimentados 49579 itens, contudo só foram selecionados para o Levantamento Quantitativo 26208 itens dos quais 13649 apresentaram omissão de saídas. Ora o valor de saídas apurado de R\$ 2.578.396,17 corresponde apenas a uma parte das mercadorias e equivale a 53,5%, ou seja, se fossem lançados no levantamento todos os itens comercializados possivelmente encontrariam um valor superior àquele apurado. Isto posto, conclui-se que o índice de perdas calculado pela autuada de 2,2% não corresponde à verdade, uma vez que o valor de omissão de saídas apurado no levantamento de estoques correspondente apenas a uma parte das mercadorias e foi comparado com o valor total das saídas do Exercício.

Cabe salientar ainda, que mesmo comprovando perdas normais, não existe previsão legal, para consideração das mesmas em diferença de Auditoria de Estoques na atividade da autuada.

Quanto às alegações da autuada que em relação à maior parte dos produtos a diferença de estoque apurada é inferior a 10 unidades em todo o ano e que muitos das diferenças apontadas é de apenas uma unidade de determinado produto, afirma que não tem nenhuma repercussão no presente auto de infração, pois não existe qualquer dispositivo legal que estabeleça quantidades mínimas na apuração do resultado no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadoria.

Assinala que a Defendente cita nas suas razões de defesa algumas decisões proferidas por outros órgãos julgadores, porém não se aplicam ao presente Auto de Infração, pois tratam de situações diversas ao presente processo.

Quanto aos produtos genérico, afirma que não existe nenhum produto cadastrados como “Produto Genérico” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, informa que se a defendant utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a Legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 824-F do RICMS/BA, *in verbis*:

“Art. 824-F. O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.

§ 1º É vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço.”

Afirma que devido à grande quantidade de documentos fiscais (Notas Fiscais e Cupons Fiscais) movimentados pela empresa no exercício, a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos Sintegra o que não foi cumprido pela autuada apesar de intimada em mais de uma oportunidade conforme cópias de documentos que estam anexando a presente Informação Fiscal, ou seja, Intimação para Apresentação de Informações em meio Magnético, Demonstrativo da Irregularidades nos Arquivos Magnéticos e Recibo de Arquivos Magnéticos (fls. 410 a 414 do PAF), não atendendo até a presente data, infringindo assim a legislação tributária (RICMS/BA), conforme abaixo:

“Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.”

Entende que as alegações da autuada com referencia aos denominados produtos genéricos, não podem ser acolhidas, visto que é obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por consequência os arquivos Sintegra de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar descontroles não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Alega que, na hipótese de no momento da comercialização o operador não ter conhecimento do código do produto, a medida adequada é uma posterior retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Quanto às alegações da autuada que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades, afirma que, apesar de códigos distintos, não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, não faz sentido, pois trata-se de produtos diferentes, com preços diferentes, que se no momento da comercialização o operador não tiver conhecimento do código do produto, esta incorreção certamente terá reflexos nos valores das operações, por este motivo, cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Destaca que a autuada teve também vários autos de infração (PAF 1477710001117 Acórdão 3290511 , PAF 1477710002113 Acórdão 420312, PAF 1477710003101 Acórdão 1030511, 670113 do PAF 147771.0001/12-5, 710113 do PAF 147771.0002-12/1), e 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3 e 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara) contendo esta infração lavrados e julgados procedentes por este D. Conselho.

No Levantamento Quantitativo de Estoque por Espécie por Mercadorias, foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes conforme CD-R que foi anexado ao auto com cópia entregue também a autuada conforme recibo anexado ao PAF (fls. 147 a 150).

Alude que se a autuada afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como Produto Genérico, ela deveria ter apresentado as provas das suas alegações relacionando os documentos fiscais de cada item que não foram considerados no Levantamento Fiscal.

Acredita não restar mais dúvidas que o Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias que serviu de base para estas infrações (7 e 8) está totalmente revestido de respaldo legal, pois está de acordo com as Normas que regem o RICMS/BA, ou seja mantemos integralmente os termos e os valores constantes da Infrações 7 e 8 deste Auto de Infração, com ICMS devido nos valores de R\$ 438.327,35 e R\$ 12.475,04, respectivamente .

Conclui que a autuação está de acordo com as normas que regem o ICMS/BA, como ficou demonstrado. Considerando ainda que Autos de Infração com as mesmas infrações já foram

julgados procedentes, à titulo ilustrativo citamos os Acórdãos 1851110 do PAF 2074940001084, 3290511 do PAF 1477710001117, 420312 do PAF 1477710002113, 1851110 do PAF 2074940001084, 1030511 do PAF 1477710003101, 670113 do PAF 147771.0001/12-5, 710113 do PAF 147771.0002-12/1, 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3 e 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara).

Pede a Procedência do Auto de Infração.

Consta nas fls. 417/424, Termo de Confissão de Dívida - REFIS, juntamente extrato de pagamento das infrações reconhecidas e pagamento e emissão do DAE no valor de R\$700.946,64.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 15 infrações à Legislação do ICMS, já devidamente relatadas, em relação às quais o sujeito passivo, se insurge apenas quanto as Infrações 06, 07 e 08, reconhecendo a procedência das demais.

Assim, considero procedentes as infrações 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 13, 14 e 15, tendo em vista o reconhecimento do sujeito passivo e terem sido exigidas em consonância com o devido processo legal.

Quanto à infração 06, contempla a acusação por falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

O autuado alega que se trata de mercadorias da cesta básica e por isso tem direito à manutenção integral do crédito de ICMS, tomando por fundamento o Convênio ICMS 128/94.

Os produtos alvo da presente exigência são contemplados com a redução da base de cálculo, em alguns casos com 100% como é o caso do arroz e feijão, previsto Art. 78-A do RICMS/BA. Quanto aos demais produtos, a exemplo de vinagre e margarina, têm previsão de redução da base de cálculo no art. 87 do RICMS/BA.

Assim, verifico que nos casos de arroz e feijão em que a redução é de 100%, apesar de ter alíquota de 7% prevista no RICMS/BA, o estorno de crédito aplicado deveria ser maior do que o exigido no presente lançamento de ofício.

A redução de base de cálculo, por sua vez, tem natureza de isenção, conforme decisão do STF, Recurso Extraordinário nº 174.478-2 - Relator Min. Cezar Peluso, cabendo para a redução de base de cálculo a vedação à utilização de crédito fiscal, conforme Lei Complementar nº 87/96, já que tal exigência tem lastro na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”.

A Lei 7014/96, amparada nos alinhados dispositivo, determina que:

“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 entrou no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

O art. 100, II, do RICMS prevê que, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, deve ser feito o estorno (anulação) do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias que forem objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, procedendo-se ao estorno proporcionalmente à redução.

Assim, conforme aponta o autuante, não há previsão legal para manutenção do crédito fiscal para as operações com as mercadorias remanescentes objeto deste levantamento.

Cabe destacar que a 1ª CJF através do Acórdão CJF Nº 0151-11/13, decidiu pela procedência dessa infração, relativa à mesma empresa, não cabendo, no presente caso, conforme já alinhado a exigência para os produtos excluídos.

Considero mantida a exigência fiscal.

No que tange às infrações 7 e 8, apuradas através de levantamento quantitativo por espécie de

mercadorias, a impugnação baseou-se nos seguintes argumentos, de forma resumida de que não cabem: a presunção de que a Impugnante efetuou entrada e saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais; a cobrança concomitante por omissão de entradas e omissão de saídas; a falta da contabilização das perdas, quebras e furtos de mercadorias e a falta de contabilização dos produtos genéricos.

Conforme se extrai da própria Portaria nº 445/98, que balizou os trabalhos do autuante, não foi exigida no mesmo exercício o ICMS resultante do aludido levantamento, simultaneamente, sobre a omissão de entrada e omissão de saída, cabendo a exigência sobre a maior expressão monetária, que no presente caso foi a de saída, não havendo, portanto, violação à Legislação do ICMS.

Quanto às alegações da autuada de que o agente fiscal não acostou documentos que comprovam a efetiva circulação das mercadorias, não cabe acolhimento, pois o Auto de Infração está totalmente amparado no Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias que foi elaborado com fundamento nas quantidades dos produtos contidas nos documentos fiscais que foram emitidos e escriturados pela autuada, nas quantidades dos produtos constantes nos Inventários. Para elidir a exigência o sujeito passivo deveria ter trazido aos autos documentos que comprovasse suas alegações, o que nas suas razões de defesa não ocorreu.

No que diz respeito à arguição de que exigência tributária está amparada na presunção, verifico que na infração 7 foi reclamado o imposto relativo à omissão de saída de mercadorias por ser superior ao valor apurado de omissão de entrada, seguindo o que determina o § 1º do artigo 60 do RICMS/BA e do artigo 13 da Portaria nº 445/98.

Quanto a Infração 8 foi cobrada a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente sem a escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assim, tanto a infração 7 como a infração 8, foram exigidas sem que fosse necessário lançar mão das presunções legais previstas no art. 4º, §4º da Lei nº 7014/96.

Em relação às quebras e Perdas, caberia a autuada demonstrar a existência de perdas e quebras de mercadorias, bem como adotar controles internos na sua organização e aplicar a Legislação estadual que citaremos adiante.

Quanto à falta de contabilização de perdas/quebras/furtos no levantamento, conforme foi alinhado na Decisão do Acórdão JJF Nº 0222-05/13, que julgou Procedente a mesma infração em relação ao mesmo autuado:

“...isto não ocorreu por erro do autuante, mas por falta de subsídio que deveria ser fornecido pela impugnante, que inclusive confessa não ter emitido documento fiscal, alegando falta de condição de formalização deste eventos. Em verdade, tal argumento não se sustenta, pois tais fatos podem ser efetivamente documentados.

É comum no caso de bens perecíveis imóveis para o consumo, além da emissão da nota fiscal de saída das mercadorias, o contribuinte provar o descarte mediante apresentação de documentos dos órgãos sanitários que autorizam e fiscalizam as operações de transporte até os aterros. As quebras de eletrodomésticos por exemplo, costumam ser devolvidas ao fabricante com emissão de notas de retorno, ou vendidas com desconto a consumidor final ou empresas que se dedicam ao reparo de mercadorias. Os furtos também podem ser notificados às autoridades policiais e registrados na escrita fiscal/contábil e além disso, muitos varejistas vendem mercadorias em consignação com rígido controle sobre devoluções. Em suma, não procedem as alegações de inviabilidade de controle alegados pelo impugnante.

A comprovação das perdas de acordo com índices nacionais de perdas normais nas atividades do contribuinte, apresentados em planilha, não podem ser aceitas pelo fisco, pois não gozam de previsão legal, nem tampouco de razoabilidade, visto que aceitar um índice de perdas sem a prova concreta, implicaria em cálculo estatístico dirigido a todas as mercadorias que foram relacionadas na auditoria de estoque – se isto fosse possível, o índice de omissão de saída ou de entradas encontrados pelo autuante em quantidade determinada de mercadorias poderia ser estendido a todo o universo de itens comercializados e isto obviamente não encontra nenhum amparo jurídico, nem dispõe de razoabilidade, pois poderia obrigar o contribuinte a pagar o imposto devido sobre mercadorias que não tiveram qualquer perda, provocando

distorções incabíveis no lançamento tributário.

Há de se considerar, conforme pontuou muito bem o autuante em sua informação fiscal, que no caso de perdas, quebras, furtos, extravios, deverá se estornar o crédito pela aquisição, nos termos do art. 100, V do RICMS/BA 97. Como não traz qualquer prova neste sentido, revela que a forma como o impugnante trata as perdas, inerentes ao seu comércio varejistas, traz graves prejuízos aos cofres públicos.”

Em relação aos produtos considerados pelo sujeito passivo como produtos genéricos, cabe a empresa, passado o momento em que teve de se valer desse dispositivo, encontrar maneiras de organizar de forma criteriosa a identificação do produto. Conforme relatado pelo autuante na informação fiscal, *a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos SINTEGRA, o que não foi cumprido pela autuada apesar de intimada em mais de uma oportunidade conforme cópias de documentos que estamos anexando à presente Informação Fiscal, ou seja, Intimação para Apresentação de Informações em meio Magnético, Demonstrativo da Irregularidades nos Arquivos Magnéticos e Recibo de Arquivos Magnéticos (fls. 365 a 369 do PAF).*

Da mesma forma, cabe reproduzir, assim como fez a aludida decisão da JJF, quanto à mesma justificativa que foi utilizada pelo impugnante na defesa do auto de infração, parte do voto relativo ao Recurso Voluntário julgado pela 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0198-12/11 conforme segue:

Relativamente à demonstração do débito, o autuado, na segunda defesa, reclama que a planilha fiscal tem três linhas, com descrição de “produto genérico alíquota 25”. Protesta que, com uma descrição nesses termos, a empresa não pode defender-se, por não saber a qual produto se refere o Auto, afrontando os princípios da ampla defesa e do contraditório.

No entanto, chamo a atenção para as peças às fls. 11 e 13, em que a auditora intimou a empresa no sentido de detalhar de forma inequívoca o conteúdo dos registros constantes nos arquivos magnéticos, corrigindo os termos “produto genérico”. A empresa, no ofício anexo às fls. 28-29, atribui o aparecimento da referida expressão a uma falha no seu sistema de informatização. Fala das medidas adotadas para sanar o problema. Por conseguinte, a designação “produto genérico” é atribuída pela própria empresa. Considero caracterizada a infração objeto do item 4º. Mantenho o lançamento.

Verifico que as arguições quanto aos aludidos produtos genéricos não podem modificar o levantamento efetuado. O sujeito passivo deve registrar em sua escrita fiscal os detalhes precisos das operações que realiza. As saídas com códigos incorretos, devem ser imediatamente alteradas ou, na impossibilidade, o sujeito passivo deveria trazer aos autos as provadas de tais fatos ocorridos, com a demonstração inequívoca dos corretos códigos. As dezenas de códigos distintos, não impedem ou distorcem o levantamento, pois são registradas nos estoques, saídas e entradas, da mesma forma.

Não foram apontados efetivamente quaisquer erros de ordem material ou legal nas infrações 07 e 08 que justificassem modificação no levantamento e conforme análise dos demonstrativos foram cumpridas todas as obrigações exigidas pela Portaria nº 445/98, no que tange às considerações e ao cálculo do levantamento quantitativo de estoque.

Cabe destaque decisões apontadas pelo autuante, relativa à manutenção das presentes infrações já julgadas por esse CONSEF: (PAF 1477710001117 Acórdão 3290511, PAF 1477710002113 Acórdão 420312, PAF 1477710003101 Acórdão 1030511, 670113 do PAF 147771.0001/12-5, 710113 do PAF 147771.0002-12/1), e 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3 e 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara).

Quanto às decisões de outras unidades fracionárias desse CONSEF, trazidas pelo autuado nas quais remanesceram apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória da emissão das notas fiscais relativas às perdas roubos e perecimento, tais ocorrências foram devidamente provadas de tal forma que resultaram no convencimento dos jogadores, fato que não ocorreu no presente caso, não cabendo, portanto, o mesmo entendimento consignado nas aludidos acórdãos.

Assim, as infrações 7 e 8 foram devidamente caracterizadas.

Diante do exposto, voto pela PRODECÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 147771.0003/13-6, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.850.301,27**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.027.194,75 e 100% sobre R\$450.802,39, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d", VII, alíneas "a" e "b" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$372.304,13**, prevista no inciso II, "d", do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

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

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR