

A. I. N° - 147771.0002/13-0
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
AUTUANTE - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 24. 07. 2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0142-01/14

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS APURADA ATRAVÉS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS [ENTRADAS DE MERCADORIAS - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO - PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS]. Fato demonstrado nos autos, apesar de descrito de forma imprecisa. Mantido o lançamento. 2. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Fato demonstrado nos autos. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. a) SAÍDAS EFETUADAS MEDIANTE ECFs. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. b) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM ALÍQUOTA INFERIOR À PREVISTA. Alegada decadência parcial do crédito tributário. Preliminar superada. 4. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. b) FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO RELATIVO A ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ESTORNO PROPORCIONAL). Fato passível de estorno do crédito. Previsão legal. Mantido o lançamento. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS E SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Fato demonstrado nos autos. b) AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b.1) SOLIDARIEDADE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. b.2) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. MULTA PERCENTUAL SOBRE PARCELA DO IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER PAGA POR ANTECIPAÇÃO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS CUJA SAÍDA POSTERIOR FOI TRIBUTADA NORMALMENTE. Previsão legal. Fato demonstrado nos autos. Lançamento mantido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Vencido voto do relator em relação às infrações 07, 08 e 09. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23.10.09 e reconstituído em 26.6.13, apura seguintes fatos:

1. omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas [*sic*], sendo lançado ICMS no valor de R\$ 3.220,89, com multa de 70%;
2. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [leia-se: mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 2.446,18, equivalente a 1% das entradas não registradas;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota – saídas efetuadas por ECFs –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 46.095,65, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota – transferências para outros estados com alíquota inferior à estabelecida pela legislação –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 39.040,08, com multa de 60%;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias com pagamento do imposto por antecipação, sendo glosado crédito no valor de R\$ 8.564,55, com multa de 60%;
6. 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, sendo glosado crédito no valor de R\$ 713.779,94, com multa de 60%;
7. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem lançamento na escrita fiscal, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado [2009], sendo lançado imposto no valor de R\$ 442.556,47, com multa de 70%;
8. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2009), sendo lançado imposto no valor de R\$ 17.309,00, com multa de 70%;
9. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2009), sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.992,18, com multa de 60%;
10. “Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente” – multa de R\$ 368.170,01.

O autuado apresentou defesa (fls. 205/236) declarando de início reconhecer os valores lançados nos itens 3º e 5º, e informa que procedeu ao recolhimento do montante exigido.

Destaca que parte do débito do item 4º se encontra extinta pela decadência. Sustenta que a exigência relativa aos períodos de janeiro a maio, haja vista que a empresa somente foi cientificada do Auto de Infração em 27.6.13, e por isso expirou o prazo decadencial de 5 anos para o devido lançamento, pois a competência para constituição do crédito tributário não pode ser atribuída ao fisco por prazo indeterminado, condição esta que traria insegurança jurídica a todo o universo de contribuintes, e justamente por isso o CTN, no art. 150, § 4º, fixou o prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação. Cita ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes. Destaca que no presente caso a empresa procedeu ao recolhimento do ICMS que entendia devido nos períodos objeto da autuação, tanto assim que a própria autoridade

fiscal lavrou os Autos de Infração em face do recolhimento a menos do tributo, consoante se verifica na descrição do fato. Faz vez que recolhimento a menos é diferente de falta ou ausência de recolhimento do tributo, pois pressupõe o pagamento insuficiente do valor apurado como devido, e, nesse sentido, se, por hipótese, para a aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, fosse exigido o prévio recolhimento de algum valor a título do tributo em questão, tem-se que, no presente caso, a empresa preencheu tal requisito, o que torna inequívoca a ocorrência da decadência. Evoca jurisprudência do STJ.

No mérito, observa que os lançamentos dos itens 1º, 2º, 7º, 8º e 9º dizem respeito basicamente a falta de recolhimento de ICMS em função de suposta apuração de diferença de estoque e da ausência de escrituração fiscal, seja na entrada, seja na saída das mercadorias. Alega que a diferença de estoque e a ausência de registro apuradas pela fiscalização decorrem da desconsideração das saídas ocorridas mediante “códigos genéricos”. Diz que a confirmação desse fato veio somente após inúmeras tentativas da empresa de recomposição dos cálculos elaborados pelo agente fiscal.

Alega que a lavratura do Auto de Infração, relativamente à ausência de escrituração fiscal, decorreu de apreensões de Notas Fiscais nos postos fiscais (itens 1º e 2º), e a acusação de saídas desacompanhadas de notas fiscais (item 7º) e de falta de recolhimento na condição de responsável solidário (item 8º) e por antecipação, de responsabilidade própria (item 9º), pela aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, foi apurada de modo presumido, por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, através da comparação dos estoques iniciais das entradas e saídas registradas nos livros fiscais e estoques finais por código de produto, relativamente ao período de 2009. Reclama que no levantamento quantitativo o fiscal se limitou a agrupar os produtos em demonstrativos e aplicar a fórmula $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} - \text{Estoque Final}$, e, a partir daí, tendo sido identificada diferença positiva, a autuação foi lavrada no sentido de haver saídas de mercadorias sem documentação fiscal, já que, aos olhos do autuante, as quantidades em estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período se demonstraram superiores às saídas e ao estoque final, porém o levantamento fiscal restou por desconsiderar integralmente os produtos registrados pela empresa com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apontada. Alega que a empresa utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição “Produtos Genéricos”, os quais são empregados nas hipóteses em que, no momento das saídas ou entradas, os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque, sendo que, tendo o fiscal pautado seus trabalhos, seja a retenção de Notas Fiscais em postos fiscais ou o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, sem levar em conta a saída de mercadorias sob código de “Produtos Genéricos”, utilizando-se exclusivamente de arquivos magnéticos, acabou por trazer resultados insubsistentes, distorcidos e que não condizem com a realidade.

Explica que a empresa comercializa uma grande quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos, aproximadamente 350 mil produtos diferentes, e em virtude disso o mesmo tipo de mercadoria é registrado em seu sistema com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto.

Observa que, de acordo com a listagem acostada pela fiscalização, no demonstrativo de omissão de saídas, apenas em relação à mercadoria “absorventes”, foram identificados 54 códigos distintos, conforme discrimina em seguida.

Chama a atenção para o fato de que, de acordo com essa relação, a mesma mercadoria pode ter dezenas de códigos diferentes, em função de determinada especificidade: ter ou não abas, ser regular, noturno, básico, soft, discreto, teen, rapisek, etc.

Sustenta que, embora cada espécie tenha códigos distintos no sistema da empresa, 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”, de modo que, independentemente do fato de ter sido registrada a saída, exemplificativamente, no código 3511213 (ABS INTIMUS GEL BASICO SV C/A C/8) em vez de registrá-la no código 3511220 (ABS INTIMUS GEL BASICO SV S/A C/8), o tributo será devidamente destacado no Cupom Fiscal, porém tal registro, apesar de não ter efeito tributário algum, ensejará diferença de estoque.

Aduz que, 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, em vez 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), porém, 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, pois se trata de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no sistema.

Aduz que 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), caso em que, com vistas a atender ao cliente e viabilizar a venda, é disponibilizado o “código genérico”, que se presta a identificar a natureza do produto vendido e sua correspondente tributação.

Cita o caso de determinado cliente pretender adquirir, por exemplo, uma televisão em exposição, cuja embalagem (onde está aposto o código de barras “EAN”) se extraviou. Pondera que não é por conta da falta da embalagem que a empresa 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.

Aduz que em casos como esses são utilizados tais códigos para permitir a consecução da atividade econômica da empresa, pois 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.

Frisa que tal sistemática operacional não representa ausência de registro das saídas de mercadorias, pois as saídas ocorreram e foram devidamente registradas mediante “códigos genéricos”, inclusive com o devido destaque do imposto devido, e portanto, na medida em que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, os cálculos e demonstrativos apresentados restaram totalmente eivados de vício, já que presumem entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação ou sem registro.

Afirma que por isso é imprescindível a consideração da movimentação de estoques registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque. Diz que não se pode admitir que a empresa seja compelida a recolher ICMS em virtude de “supostas” saídas e entradas sem documentação ou registro fiscal, apuradas de forma presumida, totalmente dissociada da realidade dos fatos e da peculiaridade da atividade de comércio varejista.

Aduz ser fato notório que sua empresa não realiza operações sem emissão de Notas Fiscais, pois todos os que frequentam os supermercados da rede verificam que em todas as vendas invariavelmente são emitidos os Cupons Fiscais, de modo que as infrações apontadas e objeto de contestação (itens 1º, 2º, 7º, 8º e 9º) devem ser canceladas ou, ao menos, objeto de diligência.

Passa em seguida a sustentar a impossibilidade de cobrança concomitante de supostas entradas e saídas de mercadorias apuradas, no mesmo período fiscal, através de levantamento quantitativo de estoque – itens 7º, 8º e 9º.

Observa que no item 7º o fiscal autuou a empresa por supostas saídas de mercadorias sem documento fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, e através dos itens 8º e 9º, autuou por supostas entradas de mercadorias sem documento fiscal, apuradas também mediante levantamento quantitativo de estoque. Protesta que tal cobrança concomitante de entradas e saídas no mesmo período fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, é vedada pela legislação, conforme o disposto no art. 60, § 1º, do RICMS/97, que transcreve.

Reclama que no item 7º não foram observadas as quebras ou perdas. Alega que na atividade de varejo é notória a ocorrência de perda ou quebra de mercadorias em estoque, porque, independentemente da natureza das mercadorias revendidas, sempre há a possibilidade de extravio, quebra, furto, perecimento, etc. Aduz que, no caso de alimentos, há grande probabilidade de perecimento, deterioração ou decomposição, e em relação aos eletroeletrônicos é provável a quebra, em virtude do transporte e manuseio, fatos estes que ocasionam diferenças em seu estoque.

Observa que a legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, o que se pode concluir, a *contrario sensu*, da leitura do inciso V do art. 100 do RICMS, que transcreve. Argumenta que, na medida em que é exigido o estorno do crédito do ICMS nas hipóteses de quebras “anormais” de mercadorias, fica reconhecida não só a possibilidade como a probabilidade de que quebras normais ocorram nas atividades comerciais dos contribuintes, de modo que ao menos parte das diferenças apuradas pela fiscalização decorreram de quebras ou perdas razoáveis e normais em face da atividade desenvolvida pela empresa, fato que foi totalmente desconsiderado.

Diz que a fiscalização, no item 7º, constatou diferença no estoque no montante de R\$ 2.603.273,35 para o ano-calendário de 2009, o qual foi utilizado como base de cálculo para cobrança do ICMS, mas ocorre que no ano-calendário de 2009 o estabelecimento autuado obteve faturamento anual no valor de R\$ 115.248.846,20, consoante se verifica da soma dos valores das vendas realizadas, conforme demonstra. Com isso, faz ver que a diferença apurada pela fiscalização representa aproximadamente 2,25% do faturamento anual (2009) da empresa, conforme quadro que apresenta. Assinala que a diferença de estoque apontada pela fiscalização no ano de 2009, mesmo sem considerar todos os equívocos por ela cometidos, a exemplo da desconsideração das operações registradas com códigos genéricos, representa 2,25% do faturamento da empresa, o que evidencia tratar-se de perda ou quebra absolutamente razoável e normal na atividade comercial por ela exercida.

Aduz que, para não restarem dúvidas quanto à razoabilidade e normalidade de quebras e perdas em sua atividade, apresenta estudo (9ª e 10ª Avaliação de Perdas do Varejo Brasileiro – documentos anexos) realizado pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, em que se destaca o percentual de perdas no varejo desde o ano calendário 2003 até o ano calendário 2009. Diz que, a partir dos referidos estudos, pode-se concluir que o percentual de quebras tem superado a marca de dois pontos percentuais, percentual este que deve, portanto, ser considerando para o ano-calendário de 2009. Frisa que neste caso se verifica que o percentual de 2,25%, calculado com base na diferença total de estoque apontada pela fiscalização no ano de 2009, ainda está abaixo do percentual apurado por laudo emitido por consultoria especializada. Adverte que não se venha a dizer que o percentual de quebra trazido à baila somente pode ser considerado pela fiscalização para fins de amortização da diferença de estoque apurada, caso reste documentalmente comprovado, porque assim sendo tal exigência seria absolutamente descabida e impraticável, haja vista que, perante a atividade de comércio varejista em que atua a empresa, exigir prova documental para comprovação das perdas ou quebras como requisito necessário para considerá-las na apuração de estoque seria uma forma de mitigar completamente sua ocorrência, haja vista que não há como vislumbrar, em termos práticos, a formalização de uma quebra ou perda de mercadoria, de modo que tal comprovação deve ser extraída do laudo produzido por órgãos técnicos com essa finalidade. Indaga: como formalizar a ocorrência de um furto, se muitas vezes o estabelecimento sequer toma conhecimento de sua ocorrência? Como formalizar o

perecimento de produtos alimentícios? Como formalizar a ocorrência de dano a determinado produto que logo foi recolhido pelo setor de limpeza?

Considera que, empregando raciocínio minimamente razoável, é forçoso reconhecer que a formalização da ocorrência de quebras e perdas perante o comércio varejista, sobretudo quando preponderantemente de produtos alimentícios, torna-se medida absolutamente impraticável, ainda mais em se tratando de uma empresa que dispõe do registro de aproximadamente 350.000 itens em seu cadastro, de modo que não por outro motivo que tal questão é objeto de estudo pormenorizado, como o trabalho ora apresentado, realizado pela ABRAS e pela FIA, com o objetivo de estabelecer, de alguma forma, um patamar razoável de perdas e quebras na consecução da atividade de comércio varejista.

Aduz que, justamente em função dessas premissas, este Conselho de Fazenda, em casos idênticos (levantamento quantitativo de estoques), já se manifestaram como sendo indevida a exigência do ICMS relativa às “supostas” operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, quando demonstrado que as quebras ou perdas normais e usuais não foram consideradas pela fiscalização, conforme acórdãos cujas ementas transcreve.

Conclui esse ponto ponderando que, como a fiscalização não considerou em seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais à atividade da empresa, o item 7º deste Auto de Infração deve ser cancelado, sob pena de ofensa direta aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da razoabilidade, da finalidade, do interesse público, da eficiência e da motivação dos atos administrativos.

Acrescenta que, a título de argumentação e a fim de demonstrar sua boa fé perante o fisco, reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2009, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no art. 201 do RICMS/97. A seu ver, a fiscalização deveria efetuar o lançamento apenas e tão somente relativamente à multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 7.753/00. Argumenta que esse é o entendimento deste Conselho, conforme trecho que diz ser de uma decisão do CONSEF no julgamento do Auto de Infração nº 147162.0038/01-2.

Destaca que, em relação à maior parte dos produtos, a diferença de estoque apurada é inferior a 10 unidades em todo o ano, e muitas das diferenças apontadas é de apenas uma unidade de determinado produto, como se observa no demonstrativo fiscal, que lista em seguida, exemplificativamente.

Com isso, considera que resta amplamente demonstrada a insubsistência da exigência decorrente da obrigação principal, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado no tocante ao seu item 7º.

Impugna também o item 6º, alegando inadmissibilidade do estorno proporcional do crédito fiscal decorrente de saída operada com redução de alíquota.

Observa que o item 6º acusa a empresa de ter deixado de estornar “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”. Sustenta que esse entendimento está equivocado, tendo em vista que se trata de mercadorias abrangidas pela cesta básica, e, por conseguinte, o direito à manutenção integral do crédito de ICMS está devidamente previsto no Convênio ICMS 128/94.

Alega que a empresa agiu de acordo com o mencionado convênio, 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, e em nenhum trecho do convênio há menção de que a redução da carga tributária esteja vinculada à base de cálculo.

Argumenta que, de acordo com a Lei Complementar nº 24/75, os Estados e o Distrito Federal, ao celebrarem um convênio, determinam a forma e os termos em que estão sendo concedidos os

benefícios fiscais, ou seja, cabe a cada ente federado, única e exclusivamente, publicar o respectivo e competente decreto ratificando ou não os termos do convênio, de modo que, nessa linha de raciocínio, seguida pela maciça jurisprudência do STF, os convênios firmados pelos entes federados sob a proteção da citada Lei Complementar nº 24/75 não conferem autorização aos signatários para conceder, alterar ou revogar os benefícios fiscais, e ao revés, os vinculam para que executem sua ordem, de forma a conferir os benefícios aos contribuintes nos estritos termos do convênio celebrado. Argumenta que, por essas razões, 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. Aduz que não poderia ser diferente porque, se fosse cogitada a possibilidade de cada Estado dispor a seu bel prazer acerca da forma como os créditos na aquisição de produtos da cesta básica seriam apropriados, fatalmente os comerciantes agregariam a parcela do crédito vedado ao seu custo, majorando o preço dos produtos para os consumidores finais, e isto ocorrendo, a carga tributária mínima dos produtos da cesta básica não seria de 7%, como determina a cláusula primeira do Convênio ICMS 128/94, já que a diferença de 5% (12%, referente à alíquota interestadual, menos 7%) sobre o valor de aquisição, inevitavelmente seria incorporado ao custo, aumentando significativamente o preço dos produtos. A título ilustrativo, passa a demonstrar em comparativo numérico que, com a medida que adota a fiscalização baiana, o preço de venda dos produtos da cesta básica aumenta de forma considerável, o que, a seu ver, inviabiliza o seu consumo.

Prossegue dizendo que, além desse aspecto, conforme se pode verificar da simples leitura do Convênio ICMS 128/94, não há qualquer alusão ou referência à “redução da base de cálculo”, pois o termo empregado é “redução da carga tributária”, e não “redução da base de cálculo”.

Considera que a regra perpetrada pelo referido convênio é um caso típico de redução da “alíquota interna” do ICMS incidente sobre os produtos da cesta básica, e não, como quer o fisco, redução da base de cálculo.

A seu ver, se na celebração do convênio os Estados e o Distrito Federal tivessem como intenção fixar a redução da carga tributária através da base de cálculo, o teriam feito de maneira expressa, tal como já o tinham procedido quando da edição do Convênio ICMS 139/93, revogado pelo de nº 128/94, ora em comento. Considera evidente que, à época da celebração do revogado Convênio ICMS 139/93, era intenção dos Estados e Distrito Federal que a redução conferida aos contribuintes fosse por meio da redução da base de cálculo, ao passo que na celebração do Convênio ICMS 128/94 os Estados e Distrito Federal mudaram a interpretação 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. Sustenta que não pode ser outra a conclusão, além do que o Convênio ICMS 128/94 prevê a redução da alíquota interna e não da base de cálculo, logo, a exigência do estorno do crédito de ICMS fere frontalmente as suas disposições e, por conseguinte, as disposições da Constituição, no art. 155, § 2º, incisos III e XII, alínea “g”, e da Lei Complementar nº 24/75.

Aduz que o princípio da não cumulatividade foi instituído pela Constituição no art. 155, § 2º, I, estabelecendo ela própria as suas exceções e determinando exaustivamente as hipóteses em que os contribuintes não terão direito ao crédito das operações anteriores: as operações ou prestações abrangidas por isenção ou não incidência.

Frisa que a Constituição atribui à legislação infraconstitucional competência apenas para ampliar o direito ao crédito, estendendo-o também aos casos de isenção e não incidência, porém as hipóteses de vedação ao crédito foram completamente esgotadas pela Carta, não competindo à legislação infraconstitucional impor qualquer outra forma de vedação.

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

pelo fisco baiano sob a forma de redução da base de cálculo, e, diante disto, sob a ótica estritamente constitucional, não pairam dúvidas que, se regularmente tributados na operação anterior, todos os produtos componentes da cesta básica adquiridos pela empresa conferem direito ao crédito do ICMS de forma irrestrita, independentemente da base de cálculo do ICMS por ela adotada na subsequente saída, por força do princípio constitucional da não cumulatividade.

Considera que a empresa agiu em plena consonância com o Convênio ICMS 128/94, e isto impede a imposição da multa, dos juros de mora e da correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN. Em suma, como a empresa agiu de acordo com o Convênio ICMS 128, no qual o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, a exigência fiscal atinente ao item 6º deste Auto deve ser totalmente cancelada ou, quando menos, cancelada especificamente no tocante à imposição de multa, juros de mora e demais encargos.

Impugna também o item 10, alegando abusividade e desproporcionabilidade da multa exigida. Protesta que a penalidade lançada afronta o princípio constitucional da razoabilidade, incorporado ao ordenamento jurídico nacional, que está implicitamente ligado ao inciso LIV do art. 5º da Constituição. Sustenta que, segundo preceitua o princípio da razoabilidade, o direito tributário deve pautar-se dentro de certa coerência, levando em conta o motivo e o fim a que se dirige a norma tributária, possuindo estreita relação com os princípios da legalidade e da isonomia, e por conseguinte o aplicador e o intérprete devem se pautar na razoabilidade, adequando a aplicação da norma ao fato concreto. Indaga: como admitir e entender por razoável o lançamento de multa no exorbitante percentual de 60% do valor do tributo devido? Cita jurisprudência.

Alega por fim que as mercadorias autuadas no item 10, tais como brinquedos, papel e produtos de limpeza, tiveram suas operações de entrada e saída regularmente tributadas, e o “erro procedimental” cometido pela empresa não implicou falta de recolhimento do ICMS, pois nenhum centavo deixou de ser recolhido aos cofres públicos, de modo que, em função disso, embora a empresa não tenha feito a antecipação parcial do ICMS, ela não lesou o erário estadual, e por conseguinte a multa não pode ser tolerada pelo nosso ordenamento jurídico, razão pela qual deve ser afastada ou reduzida, em observância ao princípio constitucional da razoabilidade, que norteia a administração pública.

Pede que seja cancelada a exigência fiscal relativamente aos valores que remanesceram ao pagamento que já efetuou, ou, quando menos, que seja reduzido o lançamento.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 432/461) dizendo que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente, e a descrição das infrações 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. Aduz que todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado foram levantados através dos dados constantes nos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte à Sefaz, que foram confrontados com os dados escriturados nos livros fiscais da empresa.

Observa que o autuado reconheceu as infrações 3ª, 4ª (parcialmente) e 5ª e informou que efetuou o recolhimento do montante exigido, cuja juntada das cópias das guias comprobatórias será devida e oportunamente providenciada nesses autos, de modo que a defesa se refere apenas às infrações, 1ª, 2ª, 4ª (parcialmente), 6ª, 7ª, 8ª, 9ª e 10.

Quanto à alegação de decadência, contrapõe que o lançamento fiscal foi efetuado em 26.6.13, com ciência do autuado em 27.6.13, de modo que a arguição de decadência não pode ser acolhida, pois a ação fiscal está respaldada no art. 965 do RICMS/97, que incorporou o art. 173, inciso I, do CTN. Transcreve os dispositivos citados. Considera que, como a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não pode ser arguída a determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Para ratificar a procedência da ação fiscal, transcreve os votos de dois acórdãos. Entende que o pleito da

impugnante não pode ser acolhido, mantendo-se integralmente os termos e os valores constantes na infração 4ª deste Auto de Infração.

Quanto ao mérito, no tocante aos itens 1º, 2º, 7º, 8º e 9º, considera que as alegações do autuado vêm apenas demonstrar que o defendente 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 espécies de mercadorias, e sendo assim suas alegações não podem prosperar, pois tais argumentos não condizem com a realidade dos fatos, mesmo porque as decisões citadas na defesa não têm relação com a infração em questão, e o autuado não trouxe nenhuma prova que dê sustentação a suas alegações ou que possa contestar os dados apurados pela fiscalização. Aduz que todos os dados constantes nos arquivos magnéticos foram confrontados com os dados escriturados nos livros fiscais.

Relativamente ao registro de operações em “códigos genéricos”, o fiscal diz que, se a empresa utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a legislação não permite tal procedimento, conforme art. 824-F do RICMS.

Aduz que, devido à grande quantidade de documentos 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 pelo autuado, apesar de intimado em mais de uma oportunidade, conforme cópias de documentos que anexa à informação, não tendo atendido às intimações, infringindo assim a legislação tributária (RICMS/BA), conforme art. 708-B, § 5º.

A seu ver, as alegações do autuado com referencia aos denominados produtos genéricos não podem ser acolhidas, haja vista 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, de modo 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. Considera que não fazem sentido as alegações do autuado de que uma determinada mercadoria pode ter dezenas de códigos diante de determinadas especificidades, e de que apesar de códigos distintos isso não acarreta qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, porque se trata de produtos diferentes, com preços diferentes, pois se no momento da comercialização o operador não tiver conhecimento do código do produto essa incorreção certamente terá reflexos nos valores das operações, e por esse motivo cabe uma posterior e imediata retificação, para que a imperfeição não contamine o fechamento do balanço físico e contábil.

Informa que o autuado já teve vários Autos de Infração contendo esta infração, lavrados e julgados procedentes por este Conselho.

Diz que no levantamento quantitativo foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item constante nos elementos entregues ao autuado através dos demonstrativos constantes e do CD-R que foi anexado ao Auto com cópia entregue também ao autuado, conforme recibo anexado às fls. 192 a 194.

Pondera que, se o autuado afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como produto genérico, ele deveria ter apresentado as provas das suas alegações relacionando os documentos fiscais de cada item que não foi considerado no levantamento fiscal. Considera que as alegações do autuado nas suas razões de defesa vêm apenas demonstrar que problemas operacionais do contribuinte não foram devidamente analisados e evitados pela empresa para o devido cumprimento da legislação estadual.

Observa que o autuado solicita a improcedência das infrações 1ª, 2ª, 7ª, 8ª e 9ª baseando suas alegações na utilização do código genérico na movimentação de alguns produtos, mas cabem os seguintes esclarecimentos: a) as infrações 1ª e 2ª não estão relacionadas com o levantamento

quantitativo, foram caracterizadas pela comprovação de Notas Fiscais que não foram registradas pela empresa, conforme documentos acostados aos autos, e sendo assim as irregularidades que o próprio autuado afirma ter cometido ao utilizar mais um código para o mesmo produto não têm relação com a falta de escrituração de Notas Fiscais; b) quanto às infrações 7ª, 8ª e 9ª, a acusação de saídas desacompanhadas de Notas Fiscais (infração 7ª) e de falta de recolhimento, na condição de responsável solidário (infração 8ª) e por antecipação, de responsabilidade própria (infração 9ª), pela aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, elas não foram apuradas de forma presumida., como afirma o autuado, foram diferenças decorrentes da apuração das quantidades de cada produto escrituradas pelo autuado como estoque inicial, estoque final, compras e vendas.

Aduz que por meio do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias ficou demonstrado que o autuado no exercício de 2009 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, conforme determina a legislação tributária estadual. Reproduz em seguida trechos da Portaria 445/98. A seu ver, não restam dúvidas que o levantamento quantitativo que serviu de base para as infrações 7ª, 8ª e 9ª está revestido de respaldo legal, pois está de acordo com as normas que regem o RICMS/97, e mantém os valores lançados.

Quanto à alegação de impossibilidade de cobrança concomitante de supostas entradas e saídas de mercadorias no mesmo período através de levantamento quantitativo (itens 7º, 8º e 9º), conforme art. 60, § 1º, do RICMS/97, o fiscal contrapõe que, tendo em vista que em um mesmo exercício não se pode cobrar ICMS, concomitantemente, sobre a omissão de entrada e omissão de saída, a legislação estadual, através do § 1º do art. 60 do RICMS e do art. 13 da Portaria 445/98, estabelece que seja cobrado o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária, sendo que no presente Auto foi cobrada a omissão de saídas, que corresponde à infração 7ª, e 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.

Já com relação às infrações 8ª e 9ª, diz que se trata de fato gerador distinto da infração 7ª, pois a infração 8ª cuida de falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e consequentemente sem escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e a infração 9ª se refere a falta de recolhimento do imposto por antecipação sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, em decorrência de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. A seu ver, não procedem as alegações do autuado.

Quanto às quebras e perdas, o fiscal observa que o próprio autuado confirma em sua defesa a existência da diferença no levantamento de estoque, afirmando que decorreu de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade que exerce, afirmando ainda que deixou de emitir documento fiscal para regularizar o seu estoque, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no art. 201 do RICMS/97. Aduz que, em caso de perdas e quebras, cabe ao autuado adotar controles internos na sua organização e aplicar a legislação estadual, e as perdas e quebras não restaram comprovadas. Observa que o art. 143 do RPAF dispõe que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o contribuinte do ônus de elidir a presunção relativa do ato administrativo. Aduz que no caso em questão o contribuinte deve emitir Notas Fiscais de saída concernentes às perdas e quebras e escriturá-las nos livros competentes, o que não ficou demonstrado e comprovado, e também seria obrigação do autuado estornar os créditos referentes às entradas das mercadorias supostamente perdidas, fato que não ocorreu, tendo o próprio autuado dito na defesa que reconhece ter deixado de emitir documento fiscal para regularizar o seu estoque.

Conclui dizendo que o levantamento de estoques não deixa qualquer dúvida quanto à existência de saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal exigida, e se parte ou toda a diferença apurada no levantamento correspondesse a perdas e quebras o autuado simplesmente não teria considerado o que determina a legislação estadual, pois o RICMS estabelece de forma clara e específica que deveria ser estornado o crédito de ICMS e o autuado deveria emitir as Notas Fiscais para corrigir seus estoques (CFOP 5927), de modo que, deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, o autuado teria recolhido o ICMS a menos, não cumprindo os arts. 100, V, e 201, X, do RICMS.

Salienta que não foram incluídos no levantamento os gêneros alimentícios, para evitar distorções em função de embalagens, unidades, etc., de modo que só foram lançados 10.953 itens de mercadorias, de um total de 24.285 itens movimentados no exercício e selecionadas para o levantamento de estoque, o que representa um percentual de 45,1%, e se fossem lançados no levantamentos todos os itens comercializados possivelmente se encontraria um valor superior àquele apurado. Sendo assim, o índice de perdas calculado pelo autuado (2,25%) não corresponde à verdade, uma vez que o valor de omissão de saídas apurado no levantamento de estoques corresponde apenas a uma parte das mercadorias (45,1%).

Quanto à alegação do autuado de que em relação à maior parte das mercadorias a diferença de estoque apurada é inferior a 10 unidades em todo o ano e que muitas das diferenças apontadas são de apenas uma unidade, o fiscal diz que isso não tem nenhuma repercussão neste Auto, pois não existe qualquer dispositivo legal que estabeleça quantidades mínimas na apuração do resultado no levantamento quantitativo.

A seu ver, as decisões citadas na defesa não se aplicam ao presente Auto, pois tratam de situações diversas. Diz que mantém os lançamentos das infrações 1ª, 2ª, 7ª, 8ª e 9ª.

Quanto à 6ª infração, diz que a cobrança está respaldada no art. 30, I, da Lei 7014/96 e no art. 100, I e II, do RICMS/97. Considera que os argumentos do autuado com relação ao Convenio 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, e 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%. Observa que o RICMS, no art. 51, estabelece alíquotas especiais para os produtos da cesta básicas, mas a autuação foi embasada na falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias com saídas subseqüentes com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

No que concerne à citação, pelo autuado, do Convênio ICMS 128/94, o fiscal frisa que uma coisa é o Estado da Bahia ter concordado com a aplicação da carga tributária de 7% para os produtos da cesta básica, e outra situação bastante diferente se refere a se admitir o creditamento integral relativo à aquisição de tais mercadorias, pois esse posicionamento contraria tanto a legislação tributária estadual como os ditames contidos na própria Constituição.

Informa que os valores apurados nesta infração se referem quase que totalmente a produtos que não estão enquadrados na cesta básica, porém, conforme a legislação estadual, o contribuinte está obrigado a efetuar o estorno do 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 subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Aduz que, para ratificar a legalidade da autuação, transcreve parte do voto proferido no Acórdão CJF 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 0031-21/09, relativo ao Auto de Infração nº 110123.0016/04-9. Com base na jurisprudência e nas normas legais vigentes, acentua que, como a redução de base de cálculo é uma desoneração parcial, a regra do RICMS que determina o estorno dos créditos nas operações

subsequentes assim beneficiadas tem lastro nos diplomas legais e na Carta Magna. Reporta-se a entendimento da Procuradoria veiculado no Processo Administrativo nº 298575.0112/03-1. Cita decisões sobre a matéria e normas legais. Salientar que, com relação ao argumento do autuado de que a matéria só tem respaldo na legislação estadual, sem supedâneo na Carta Política, não se inclui em sua competência discutir a inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de lei ou ato normativo emanado do secretário da Fazenda ou do governador do Estado, de modo que não procedem as alegações do autuado, pois a infração está embasada na legislação estadual, e por isso mantém a autuação.

Quanto à alegação de exorbitância da multa do item 10, em face do princípio da razoabilidade, o fiscal observa que “A infração está totalmente respaldada na Legislação Estadual”, pois o contribuinte infringiu os arts. 61, inciso IX, 125, inciso II, §§ 7º e 8º, e 352-A do RICMS/97, com a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96. Quanto à alegação do autuado de que as mercadorias autuadas através do item 10, tais como brinquedos, papel e produtos de limpeza, tiveram suas operações de entrada e de saída regularmente tributadas, o fiscal diz que isso não traz nenhum fato que descaracterize a ação fiscal, uma vez que as mercadorias citadas foram enquadrados no regime de substituição tributária apenas a partir de 01.01.10, tendo as referidas mercadorias no período referente ao presente Auto o mesmo tratamento que as demais mercadorias do regime normal de apuração do ICMS, e consequentemente sujeitas ao pagamento da antecipação parcial. Aduz que o autuado não contesta os valores apurados, apenas tenta descaracterizar a infração alegando a inconstitucionalidade da legislação estadual, mas não se inclui em sua competência discutir a inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de lei ou ato normativo emanado do secretário da Fazenda ou do governador do Estado, de modo que a alegação de que a multa de 60% é abusiva e desproporcional não pode ser acolhida, haja vista que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inc. VII, letra “b”.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

Consta que foram feitos pagamentos parciais dos valores lançados (fls. 471/477).

Na fase de instrução, o processo foi submetido a pauta suplementar, em face da alegação do contribuinte de que existem mercadorias que têm o que chama de “códigos genéricos”, que são utilizados nos casos em que no momento das entradas ou das saídas os usuários (empregados) não têm conhecimento do real código das mercadorias, e de que existem mercadorias de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidades diversas, oriundas de fabricantes e fornecedores distintos, de modo que o mesmo tipo de mercadoria é registrado no sistema da empresa com mais de um código, a ponto de, conforme o demonstrativo da omissão de saídas, apenas em relação à mercadoria “absorventes” terem sido identificados 54 códigos distintos, de modo que a mesma mercadoria pode ter dezenas de códigos diferentes em virtude de determinadas especificidades (no caso dos absorventes, em função de ter ou não abas, ser regular, noturno, básico, soft, discret, teen, rapisec, etc.), alegando o contribuinte que, mesmo tendo códigos distintos, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do imposto eventual registro inadequado na entrada ou na saída, seja no código ordinário, seja no código genérico. Considerou-se naquela ocasião que na informação fiscal o autuante de certo modo confirmou que de fato o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, ao anexar cópia de intimação, com listagem de inconsistências (fls. 462/464), além de anexar também uma listagem denominada “Produtos sem Descrição ou Como Produto Genérico” (fls. 467-468). Em face disso, tendo ficado patente que por ocasião da ação fiscal a autoridade fiscal já tinha conhecimento de que os arquivos magnéticos continham problemas que poderiam implicar distorções do levantamento que seria efetuado. Em face dessas considerações, e tendo em vista a regra do art. 3º, III, da Portaria nº 445/98, segundo o qual, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, deve a fiscalização proceder ao levantamento quantitativo por “gênero”, o processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 504/506), a fim de que, com relação aos itens 7, 8º e 9º, que dizem respeito ao

levantamento quantitativo de estoques, o levantamento quantitativo fosse refeito agrupando as mercadorias do mesmo gênero, seguindo a orientação do art. 3º, inciso III, da Portaria nº 445/98, levando-se em conta a descrição constante no Registro de Inventário e a descrição constante nos documentos fiscais de entradas e saídas. Na mesma diligência, em face das alegações do contribuinte quanto à existência de perdas, perecimento, deterioração, decomposição, etc., foi solicitado que o fiscal autuante verificasse de que modo o contribuinte faz o controle das perdas e furtos, e, caso o controle fosse feito mediante documentos fiscais, as baixas do estoque fossem consideradas no levantamento fiscal.

Em resposta à diligência, o fiscal autuante informou (fls. 509/531) que não identificou nos autos a descrição constante no Registro de Inventário citada no despacho da diligência para fundamentar a solicitação feita pelo órgão julgador, pois não foi anexado o Registro de Inventário ao processo. Diz que o registro 74, que retrata as mercadorias constantes no estoque do autuado só têm no seu conteúdo o código das mercadorias, ou seja, não tem a descrição das mercadorias. Aduz que o Auto de Infração foi lavrado com os dados constantes nos documentos fiscais emitidos pelo autuado e extraídos da sua escrita fiscal através dos arquivos Sintegra, conforme os arts. 697, 698 e 699 do RICMS. Diz que os Estados elaboraram as normas e a estrutura do Convênio 57/95, com “layout” definido e obrigatório o seu cumprimento pelos contribuintes para, através da escrituração fiscal e emissão de documentos fiscais através de meios eletrônicos, desenvolveram sistemas automatizados de fiscalização, objetivando permitir ao fisco efetuar auditorias em grandes empresas, com uma gama de informações gigantescas, com milhares de documentos fiscais emitidos e milhares de produtos envolvidos nas operações das empresas. Acrescenta que já passou o tempo do levantamento fiscal, principalmente do roteiro de estoques, em que o fiscal executava o trabalho manualmente, ou seja, lendo a descrição das mercadorias Nota por Nota, e a tecnologia exige um comprometimento dos entes envolvidos no sistema tributário, cumprindo as normas e cumprindo suas obrigações, de modo que, para possibilitar a execução de um roteiro de estoque em uma empresa do porte do autuado, operando com mais de 50.000 itens de mercadorias, é necessário um sistema que processe informações de forma automatizada, haja vista que para se processar informações de forma automatizada se faz necessário padronizá-las, sendo que eventuais falhas internas dos contribuintes não podem comprometer todo um sistema. Pontua que num sistema automatizado de fiscalização não pode trabalhar com milhares de itens fazendo agrupamento por descrição de produtos, e por esse motivo a codificação dos produtos comercializados pela empresa é extremamente importante, necessária e obrigatória. Diz que, conforme uma reunião havida em 2006, o autuado tomou conhecimento da ilegalidade da utilização de código genérico nos registros Sintegra, e não adotou nenhuma providência.

Segundo o autuante, a utilização dos códigos genéricos pelo autuado não impedia o desenvolvimento da fiscalização, pois a repercussão nos resultados era irrelevante, e por esse motivo a empresa não foi autuada por descumprimento da obrigação acessória.

Comenta o resultado do roteiro de estoque desenvolvido neste caso. Com relação aos “produtos genéricos”, o fiscal considera que possivelmente agravaria a exigência fiscal caso fossem retificados os arquivos, identificando as mercadorias efetivas constantes em cada registro como “produto genérico”.

Diz que o fisco não pode alterar os arquivos Sintegra, e, se pretendesse identificar cada lançamento efetuado como “produto genérico”, seria necessário identificar cada Nota Fiscal no arquivo eletrônico e buscá-la fisicamente entre todas as Notas Fiscais emitidas ou recebidas pelo autuado, que são aproximadamente 100.000 documentos. Aduz que no arquivo Sintegra as saídas através de ECFs vêm consolidadas no mês por cada código de mercadoria, e o fiscal não teria meios de identificar nem ao menos a data da saída das mercadorias como “produto genérico” para identificá-las corretamente nos Cupons Fiscais.

A seu ver, a questão suscitada pelo contribuinte constitui um problema interno de falta de controle e desorganização da empresa, que adotou uma medida criando um código genérico para solucionar

um problema interno. Comenta uma solução que a seu ver seria cabível neste caso. Diz que o autuado não efetuou a correção dos arquivos em atendimento à intimação que lhe foi feita no início da ação fiscal. Com relação ao agrupamento de mercadorias, observa que estamos na época da tecnologia da informação, e, baseado no que foi elaborado e implantado na área tributária, considera inadmissível imaginar-se o fiscal ficar lendo mercadoria por mercadoria para saber o que é similar ou do mesmo gênero num universo de mais de 50.000 itens de produtos. Assinala que o registro 75 tem por objetivo o contribuinte lançar o código interno e a descrição de cada mercadoria, nos registros 54 (itens de mercadorias) e 74 (mercadorias do inventário) devem ser lançados os códigos das mercadorias, e a própria empresa cadastra cada mercadoria e lhe fornece um código específico, exatamente em função das especificidades, embalagens, marca, tamanho, modelo, capacidade, etc.

Diz o fiscal que, no seu entendimento, o agrupamento previsto na Portaria 445/98 não se inclui no presente caso, tendo em vista que a codificação foi feita pelo próprio autuado e a descrição das mercadorias é completa e contém todas as informações das características específicas de cada uma, de modo que, se a empresa assim procede, não deve o fiscal fazer agrupamento de mercadorias que a empresa informou oficialmente serem distintas. Aduz que cada código de mercadoria, além das características do produto, envolve o valor monetário da mercadoria, conforme passa demonstrar, observando que a adoção de código incorreto tem repercussão no recolhimento do imposto.

Volta a falar da importância da auditoria de estoque como instrumento legal e eficiente no combate à sonegação fiscal.

Destaca que o auditor não tem e não precisa ter conhecimento das características de todas as mercadorias comercializadas para definir o que agrupar com o quê.

Aduz que, no seu entendimento, a Portaria 445/98 recomenda o agrupamento é quando o contribuinte não especifica com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, o que a seu ver não ocorre neste caso, pois a descrição é completa e traz todas as características de cada mercadoria.

Quanto à solicitação, na diligência, para que fosse verificado de que modo o contribuinte faz o controle das perdas e furtos, e que, se o controle fosse feito mediante documentos fiscais, fossem consideradas no levantamento as baixas de estoque, o fiscal informa que o próprio autuado nas suas razões de defesa reconhece textualmente que deixou de emitir documento fiscal regularizando os seus estoque, porém essa afirmação do autuado não corresponde aos fatos, ao menos totalmente, tendo em vista que várias Notas Fiscais foram emitidas com o CFOP 5.927 (lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, e, ao ser feito o levantamento quantitativo, as mercadorias constantes nas Notas Fiscais com o CFOP 5.927 foram incluídas, de modo que o que foi informado pelo autuado nos seus arquivos magnéticos e nos documentos fiscais foram devidamente considerados na ação fiscal.

A seu ver, não seria uma atribuição do auditor fiscal verificar como o contribuinte controla as perdas e furtos.

Cita acórdãos deste Conselho, para demonstrar o acerto do procedimento fiscal.

Conclui dizendo entender que esses esclarecimentos trazem os elementos necessários para tornar desnecessária a solicitação feita na diligência, e espera que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Consta que parte dos valores lançados foi paga (fls. 535/541).

VOTO VENCIDO QUANTO AOS ITENS 7º, 8º e 9º

Este Auto de Infração compõe-se de 10 lançamentos.

O contribuinte reconheceu os itens 3º e 5º, e providenciou o pagamento.

Alega em preliminar a decadência de parte do item 4º, relativamente aos meses de janeiro a maio, haja vista que a empresa somente foi cientificada do Auto de Infração em 27.6.13, e por isso expirou o prazo decadencial de 5 anos, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Toma por fundamento o art. 150, § 4º, do CTN.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo aos fatos ocorridos nos meses de janeiro a maio de 2008. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os valores relativos ao exercício de 2008 já poderiam ter sido lançados pelo fisco no exercício de 2008. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2009. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2013. O procedimento fiscal foi formalizado em 26.6.13. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegava a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Passo ao exame dos lançamentos em discussão.

O contribuinte admitiu na defesa que a falta de escrituração fiscal de que cuidam os itens 1º e 2º diz respeito à apreensão de Notas Fiscais nos postos fiscais. Embora a defesa tenha impugnado os itens 1º e 2º em conjunto com os itens 7º, 8º e 9º, é evidente que os dois primeiros nada têm a ver com o levantamento quantitativo de estoques do qual resultaram os itens 7º, 8º e 9º. Considero caracterizadas as infrações dos itens 1º e 2º. Porém, antes de passar adiante, sou obrigado a fazer um esclarecimento quanto ao item 1º, dada a forma como o fato foi descrito: “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas”. A acusação fiscal feita dessa forma requer uma explicação, para que o contribuinte fique sabendo o que é que tem a ver uma *omissão de saídas* com uma *omissão de entradas*. Quando o contribuinte deixa de contabilizar entradas de mercadorias, esse fato indica, até prova em contrário, que o contribuinte efetuou os pagamentos das compras não contabilizadas com recursos oriundos de vendas (*saídas de mercadorias*) também não contabilizadas efetuadas anteriormente, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Seria de bom alvitre que, ao ser lavrado o Auto de Infração, na acusação fiscal fossem feitos esses esclarecimentos, a fim de que o contribuinte saiba exatamente do que está sendo acusado, de modo a poder defender-se adequadamente. Isso, contudo, não foi questionado na defesa, de modo que considero que o contribuinte compreendeu do que foi acusado no item 1º. Já no caso do item 2º, a imputação é clara: o autuado deixou de registrar na escrita fiscal entradas de mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS. Mantenho os lançamentos.

Conforme já foi assinalado, o débito do item 3º foi reconhecido pelo contribuinte.

Com relação ao item 4º apenas foi questionada a decadência, em preliminar já superada.

E também foi reconhecido o débito do item 5º.

No tocante ao item 6º, que cuida da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, a defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito. Há que se louvar o nível da defesa apresentada, fundada em boa teoria. 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.

Esse convênio não se aplica neste caso porque as disposições de sua cláusula primeira são de natureza *autorizativa*: o Estado da Bahia ficou “autorizado” a pôr em sua legislação aquilo que foi acordado com os demais entes signatários, porém não fez uso daquela faculdade.

Além disso, de acordo com a descrição do fato no corpo deste Auto, a questão em análise diz respeito a *redução de base de cálculo*, e não a alíquotas.

O art. 100, II, do RICMS/97 prevê que, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, deve ser feito o estorno (anulação) do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias que forem objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, procedendo-se ao estorno proporcionalmente à redução.

Não há previsão da manutenção do crédito para as operações com as mercadorias objeto deste item 6º. Está caracterizada a infração.

Os lançamentos dos itens 7º, 8º e 9º foram feitos com base nos dados obtidos num levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.

Foi alegada a existência de quebras e perdas. É natural que haja perda, perecimento, deterioração, furto ou roubo de mercadorias, mas isto precisa ser provado ou ao menos demonstrado.

Outra alegação do contribuinte é de que existem mercadorias que têm o que chama de “códigos genéricos”, que são utilizados nos casos em que no momento das entradas ou das saídas os usuários (seus empregados) não têm conhecimento do real código das mercadorias.

Alega também que existem mercadorias de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidades diversas, oriundas de fabricantes e fornecedores distintos, de modo que o mesmo tipo de mercadoria é registrado no sistema da empresa com mais de um código, a depender do seu fabricante ou fornecedor. Observa que no demonstrativo fiscal da omissão de saídas, apenas em relação à mercadoria “absorventes”, foram identificados 54 códigos distintos, conforme listagem que expõe (fls. 217-218). Alega ainda nesse sentido que a mesma mercadoria pode ter dezenas de códigos diferentes em virtude de determinadas especificidades (no caso dos absorventes, em função de ter ou não abas, ser regular, noturno, básico, soft, discret, teen, rapisec, etc.).

Sustenta que, ainda que tenham códigos distintos, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do imposto eventual registro inadequado na entrada ou na saída, seja no código ordinário, seja no código genérico.

Na informação fiscal, comentando o fato de o contribuinte utilizar mais de um código para a mesma mercadoria, o autuante critica a situação dos arquivos magnéticos da empresa, dizendo que a identificação das mercadorias por item deve estar contida nos arquivos Sintegra e isso não foi cumprido pelo autuado, apesar de ter sido intimado nesse sentido. O fiscal anexou cópia de intimação, com listagem de inconsistências (fls. 462/464). Anexou também uma listagem denominada “Produtos sem Descrição ou Como Produto Genérico” (fls. 467-468).

Isso significa que por ocasião da ação fiscal o fiscal autuante já tinha conhecimento de que os arquivos magnéticos continham problemas que poderiam implicar distorções do levantamento que seria efetuado.

O art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 prevê que, “III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.

Ou seja, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, a Portaria recomenda que se proceda ao levantamento quantitativo por “gênero”.

Em atenção a essas razões, consideradas razoáveis, tendo fundamento expresso no inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98, na fase de instrução o processo foi submetido a pauta suplementar, sendo decidida naquela ocasião a remessa dos autos em diligência à repartição de origem a fim de que o fiscal autuante, com base na descrição constante no Registro de Inventário e a descrição constante nos documentos fiscais de entradas e saídas, refizesse o levantamento quantitativo objeto dos itens 7º, 8º e 9º, agrupando as mercadorias do mesmo gênero, seguindo a orientação do art. 3º, inciso III, da Portaria nº 445/98.

A diligência não foi cumprida. O nobre autuante fez uma série de considerações e concluiu dizendo entender que tais esclarecimentos trazem os elementos necessários para tornar desnecessária a solicitação feita na diligência.

Considero um absurdo que o órgão julgador, em despacho devidamente fundamentado, solicite uma diligência e a fiscalização se recuse a cumpri-la. A instrução do processo compete ao órgão julgador. A instrução processual consiste numa etapa do processo em que se busca a elucidação dos fatos. Nessa fase, em função do princípio da verdade, tanto o fisco quanto o contribuinte podem a qualquer tempo antes da decisão fazer a juntada de documentos e aduzir alegações que digam respeito à matéria objeto do processo. Compete ao órgão julgador conduzir a instrução, podendo determinar diligências ou perícias. Não é o fiscal autuante quem decide se determinada medida processual deve ou não ser adotada.

É razoável a alegação da defesa. Mercadorias similares dão ensejo a erros na especificação do inventário, na identificação por ocasião das entradas e na identificação por ocasião das saídas. Erro não constitui fato gerador de tributo.

Justamente prevendo isso, o inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98 recomenda que em casos dessa ordem se proceda ao levantamento quantitativo por gênero, e não por espécie.

Tendo em vista as explicações do autuado quanto à existência de mercadorias do mesmo tipo com mais de um código em virtude de especificidades tais como forma de embalagem, cor, tamanho e identificação do fabricante ou fornecedor, o levantamento teria de ser feito na forma determinada na diligência. Diante da diversidade de itens (espécies) semelhantes, é natural que haja eventuais “trocas” ou equívocos na classificação, implicando a identificação de uma mercadoria em lugar de outra. Se uma mercadoria é classificada no inventário ou na entrada como com um código mas é vendida com outro código, é evidente que esse erro implicará duas diferenças, uma para mais num item, e outra para menos no outro item. Pode ter sido justamente isso o que ocorreu no presente caso. Esse erro não acarretaria diferença quantitativa se as mercadorias fossem agrupadas por gênero, na forma determinada na diligência, conforme recomenda a Portaria nº 445/98, no art. 3º, III.

O ideal – a regra geral – é que o levantamento quantitativo seja feito por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio. Porém, em situações especiais, é preciso adotar-se um critério justo, de modo a não se denunciar infração onde não existe infração.

Em suma, em face de itens ou espécies semelhantes, é razoável que o levantamento quantitativo seja feito por gênero, e não por espécies.

A Portaria nº 445/98 recomenda certas precauções a serem tomadas pelo auditor na realização de levantamento quantitativo de estoque. O art. 3º da aludida portaria recomenda:

“Art. 3º. A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

.....

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou *diversas referências*, deve-se fazer o agrupamento de cada item de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.” (grifei)

Destaco o inciso III. Esse inciso contempla três situações, estando estas conectadas pela conjunção alternativa “ou”. Isso significa que basta o atendimento de uma delas.

Também destaco o verbo *deve-se*. A portaria não prevê que o agrupamento “pode” ser feito – a portaria prevê que o agrupamento “deve” ser feito.

Diante da orientação dada pelo dispositivo supracitado, concluo que o critério a ser seguido pelo auditor não pode ser único, para todos os casos, seja qual for o ramo de atividade. O critério adotado no levantamento fiscal precisa ser consentâneo com a situação de cada estabelecimento. Em situações como esta, ou o levantamento fiscal é feito pelo gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da mesma natureza, ou então se aplica outro roteiro de auditoria.

Considero caracterizado um caso típico de incerteza quanto ao fato, e por conseguinte quanto a eventuais valores porventura devidos.

Note-se que a própria autoridade autuante reconheceu essa incerteza ao confirmar na informação fiscal que de fato o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, pois anexou à informação cópia de intimação, com listagem de inconsistências (fls. 462/464), além de anexar também uma listagem denominada “Produtos sem Descrição ou Como Produto Genérico” (fls. 467-468). Isso significa que por ocasião da ação fiscal a autoridade fiscal já tinha conhecimento de que os arquivos magnéticos continham problemas que poderiam implicar distorções do levantamento que seria efetuado.

Na jurisprudência deste Conselho, existem inúmeros precedentes de nulidade do lançamento em casos semelhantes, em face de levantamentos fiscais efetuados sem levar em conta as especificidades dos códigos das mercadorias. Cito nesse sentido dois precedentes, que por sinal foram julgados por esta 1ª Junta.

Um deles é o Acórdão JJF 0134-01/13, nos autos do Processo nº 180642.0009/12-0, julgado nulo por esta 1ª Junta no dia 11.6.13 em virtude de o levantamento fiscal ter sido efetuado sem levar em conta diversos tipos de mercadorias similares, que não descaracterizam a sua natureza e função de mercadorias afins.

O outro é o Acórdão JJF 0149-01/13, nos autos do Processo nº 206951.0005/10-0, também julgado nulo por esta 1ª Junta no dia 27.6.13 em virtude de o levantamento fiscal ter sido efetuado sem levar em conta as especificidades dos códigos das mercadorias. Esta decisão foi confirmada pela 2ª Câmara mediante o Acórdão CJF 0314-12/13, de 2.10.13.

São nulos, portanto, os lançamentos dos itens 7º, 8º e 9º, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, por falta de certeza e liquidez. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, se exime de sanções.

Com relação à multa do item 10, o autuado alega abusividade e desproporcionabilidade da multa, protestando que a penalidade lançada afronta o princípio constitucional da razoabilidade.

A multa questionada tem previsão legal, e não é razoável discutir o direito posto no âmbito administrativo. Multa mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR – ITENS 7º, 8º e 9º

A presente apreciação restringir-se-á tão somente às questões atinentes às infrações 07, 08 e 09 do bem abalizado voto de nobre relator, que entendeu pela decretação da nulidade dos respectivos itens, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, arguindo a falta de certeza e liquidez.

Peço vênias, todavia, para discordar da fundamentação adotada, considerando que os precedentes para a nulidade dos lançamentos, retro mencionados, buscados na jurisprudência deste Conselho, exemplificadamente, nos Acórdãos JJF Nº 0134-01/13 e JJF 0149-01/13 (CJF 0314-12/13), em face de levantamento de estoque feito por gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da

mesma natureza, conforme foi a construção do relator, não devem ser aplicados, no caso em concreto, em face da natureza diversa daquelas decisões.

Assim é que no Acórdão JJF Nº 0134-01/13 a nulidade foi decretada à unanimidade dos membros da primeira junta, tendo o relator sublinhado que a regra geral orienta que o levantamento quantitativo seja feito por espécie, sem agrupamento, sobretudo, em virtude da questão do preço médio. Porém, em situação especial, como a que se apresentava, na oportunidade, foi possível a aplicação do art. 3º, III, da Portaria 445/98, a fim de se guardar consonância com a situação de cada estabelecimento. Naquele caso, não existiam alterações de código principal, mas sim diferença de tamanho, cor, mantendo-se, contudo, a natureza, objeto e utilização das mercadorias levantadas, conforme quadro e planilhas com a amostragem de sua movimentação por códigos apresentados em anexos. Em função do valor, não houve julgamento de segunda instância.

No outro caso, Acórdão JJF 0149-01/13, confirmado em segunda instância (Acórdão CJF 0314-12/13), os autos foram convertidos em diligência, em duas oportunidades, a fim de verificar a documentação acostada pelo autuado, demonstrando que seu estoque foi contabilizado de forma peculiar, levando em consideração vários detalhes que deveriam ser observados pela fiscalização, na sua apuração. Conservadas imprecisão e insegurança da infração lançada, mesmo após os pedidos de diligências, a nulidade se impunha, consoante julgamento de piso.

Sublinho, no caso em análise do presente processo administrativo fiscal - PAF, a justificativa do autuado para adoção dos “códigos genéricos”, quando das entradas ou saídas das mercadorias e seus empregados não tenham conhecimento do real código das mercadorias. Argui também que a mesma mercadoria pode ter dezenas de códigos diferentes, diante de determinadas especificidades, como embalagens de apresentação, quantidades diversas, oriundas de fabricantes e fornecedores distintos; tais mercadorias são registradas no sistema da empresa por mais de um código, a depender do seu fabricante ou fornecedor. Observa que no demonstrativo fiscal da omissão de saídas, apenas em relação à mercadoria “absorventes”, foram identificados 54 códigos distintos. Diz, no entanto, que mesmo diante da existência de mais de um código para a mesma mercadoria, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do imposto, o eventual registro inadequado na entrada ou na saída, seja no código ordinário, seja no código genérico.

Sob o juízo de que seja razoável a alegação da defesa de que mercadorias similares dão ensejo a erros na especificação do inventário, na identificação por ocasião das entradas e saídas das mercadorias e que, diante da diversidade de itens semelhantes, é natural eventuais “trocas” ou equívocos na classificação, implicando identificação de uma mercadoria em lugar de outra, o nobre relator do presente PAF solicita que o levantamento quantitativo seja feito por gênero e não por espécie, de acordo com a Portaria nº 445/98, no art. 3º, III. O não atendimento desse pedido, originou a decretação da nulidade das infrações 07, 08 e 09.

Nessa seara, o meu entendimento não aponta no mesmo sentido das ideias supra referenciadas, considerando que a auditoria de estoque, através de levantamento quantitativo de mercadorias, deve ser feita, em regra e prioritariamente, por espécie de mercadorias, até mesmo para fazer justiça fiscal e não consolidar preços médios, por vezes, muito divergentes e em desfavor até do próprio contribuinte. O agrupamento por itens em “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias” é medida excepcional, aplicável somente naquelas situações recomendadas na Portaria retro mencionada e não para corrigir procedimento equivocado deliberadamente adotado pelo contribuinte. Consta nos autos que a diretoria do estabelecimento autuado em reunião com a Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado, em 2006, tomou conhecimento da ilegalidade da utilização de código genérico nos registros SINTEGRA, sem que adotasse providências para a sua correção.

Quadra que o art. 824-F, RICMS-97/BA (§ 4º) estabelece que o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria, sendo vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um

mesmo código para mais de um item de mercadoria. Se os dados extraídos dos arquivos magnéticos, entregues pelo contribuinte, utilizados no levantamento fiscal, não refletissem a sua escrituração fiscal, mesmo após as várias intimações, competiria ao sujeito passivo manejar provocação, nesse sentido, com as provas do fato.

Dessa forma, o agrupamento de itens por similaridade, conforme proposto pelo relator, deve ser aplicado somente nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou quando comporte vários subgrupos ou diversas referências (art. 3º, III, Portaria 445/98). No caso em tela, os produtos relacionados estavam perfeitamente identificados, às vezes, por mais de um código e não se prestam ao agrupamento proposto.

A aplicação do chamado “critério por gênero” será sempre uma medida de racionalidade que implica maior proximidade possível do princípio da verdade material, cabível no confronto entre omissões de saída e entrada com produtos que ostentem a mesma natureza, guardem entre si similaridade e não estejam marcados por denominação ou códigos que os individualizassem. Não é o que se observa no presente levantamento fiscal, quando o Auditor Fiscal teve ainda o cuidado em afastar da auditoria, os produtos confundíveis. O levantamento de estoques, excepcional, por gênero não pode servir de estímulo ao procedimento de equívoco continuado adotado pelo autuado.

Considerando a dimensão do estabelecimento fiscalizado que comercializa mais de 50.000 itens, eventuais registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, inclusive através do leitor ótico do ECF, perdas, trocas, furtos, são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando melhor a solução gerencial engendrada, de forma a permitir o perfeito controle de seus estoques, além de possibilitar uma correta leitura, no momento do fechamento desses estoques.

Cabível ressaltar que as omissões apuradas nos estoques do autuado não podem ser atribuídas ao trabalho desenvolvido pelo Auditor Fiscal do Estado da Bahia. As mercadorias com código distintos ou a criação de código genérico para solucionar um problema interno, constitui, em realidade, um problema interno de falta de controle e melhor organização do contribuinte autuado.

Em se tratando, portanto, de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos as provas necessárias em favor de suas alegações, uma vez que é quem possui o domínio dos elementos de controle interno que criou.

No caso específico do ICMS, inclusive, as diferenças de estoques devem ser justificadas, por meio de razões perfeitamente compatíveis com o tipo da atividade desenvolvida no estabelecimento, além da emissão do competente nota fiscal possibilitando o estorno do crédito aproveitado quando da aquisição das respectivas mercadorias, colocadas depois fora de comércio. Observo que as provas das alegadas perdas/quebras, no período da ação fiscal não foram colacionadas aos autos.

Ante o exposto, não acompanho a decisão do relator pela nulidade dos itens 7º, 8º e 9º, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, restando, em contrário, caracterizadas as exigências, respectivamente, nos valores R\$ 442.556,47, R\$ 17.309,00 e 09 R\$ 3.992,18.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **147771.0002/13-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.274.558,76**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 811.472,40 e de 70% sobre R\$ 463.086,36, previstas no art. 42, II, “a” e “d”, VII, “a” e “b”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$370.616,19**, previstas nos incisos XI e II, “d”, c/c o § 1º do art. 42 da supracitada lei, e

dos demais acréscimos moratórios, conforme disciplina da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO – ITENS 7º, 8º e 9º

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR – ITENS 7º, 8º e 9º