

**PROCESSO** - A. I. N° 147771.0002/13-0  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0142-01/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 13/05/2015

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0112-11/15**

**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]. 2. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Descrição dos fatos, demonstrativos e enquadramento das infrações possibilitam a sua clareza. Rejeitada a nulidade suscitada. 3. CRÉDITO FISCAL. a) FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO RELATIVO A ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ESTORNO PROPORCIONAL). O Convênio ICMS 128/94 autoriza a não exigir a anulação proporcional do crédito relativo a mercadorias da cesta básica. Por ser autorizativo, não foi incorporada a legislação do Estado da Bahia. Previsão legal da exigência do estorno. Mantida a Decisão recorrida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS E SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. 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. b.2) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. 5. 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. Alegações recursivas apresentadas foram apreciadas na Decisão proferida na primeira instância. Não apresentado qualquer fato novo ou argumento de direito capazes de modificar a Decisão recorrida. Lançamento mantido. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Não acolhido o pedido de cancelamento ou redução de multas, por falta de amparo legal. Não acolhida a preliminar de decadência.

Decisão por maioria. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, consubstanciada no Acórdão JJF nº 0142-01/14, a qual julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 23.10.09 e reconstituído em 26.6.13, acusando o cometimento de dez infrações, sendo objeto do Recurso às infrações 1, 2, 4, 6, 7, 8, 9 e 10:

1. *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas [sic] - R\$ 3.220,89, com multa de 70%;*
2. *Falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sendo por isso aplicada a multa de R\$ 2.446,18, equivalente a 1% das entradas não registradas;*
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 – R\$39.040,08, 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 - 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 consequentemente sem lançamento na escrita fiscal, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2009) - R\$ 442.556,4. 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) - 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) - 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.*

Na Decisão proferida pela 1ª JJF (fls. 542 a 562), inicialmente foi afastada a preliminar de mérito de decadência em relação à infração 4, por entender que o art. 107-A do COTEB (Lei nº 3.956/81), estabelece prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN, não se aplicando o disposto no § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

No mérito apreciou que:

*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 puder 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.*

*Mantendo 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 refeito 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.*

Um dos membros da 1ª JJF proferiu VOTO VENCEDOR em relação às infrações 7, 8 e 9:

*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 vênia, todavia, para discordar da fundamentação adotada, considerando que os precedentes para a nulidade dos lançamento, 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 provação, 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 equivoco 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 ressalvar 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.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 584/622), inicialmente comenta que efetuou o pagamento integral das infrações 3 e 5, bem como parcialmente da infração 4 e apresentou defesa relativo às infrações 1, 2, 4, 6, 7, 8, 9 e 10.

Preliminarmente, requer a nulidade da Decisão, por ter sido proferida sem a realização de diligência determinada pelo órgão de julgamento. Comenta que a 1ª JJF converteu o processo em diligência (fls. 504/506), que não foi cumprida pelo autuante, bem como não foi intimada para

tomar conhecimento do despacho que foi proferido (art. 138, §1º do RPAF/BA), o que motivou posicionamento do julgador pela nulidade das infrações 7, 8 e 9, mas foi voto vencido no julgamento, motivo pelo qual requer a nulidade da Decisão (art. 463 do CPC).

Requer a insubsistência de parte do crédito tributário exigido na infração 4, por entender que o lançamento ocorreu posteriormente ao prazo decadencial de 5 anos, previsto art. 150, § 4º, do CTN.

Ressalta que o procedimento fiscal foi formalizado em 26/6/13 e que na Decisão da Primeira Instância foi apreciado que o art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia, estabelece o prazo de decadência em consonância com o art. 173, do CTN, diante do previsto no §4º do art. 150 que determina que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Afirma que a legislação ordinária estadual não pode dispor sobre decadência, sem observar o que é previsto no CTN, de acordo com o disposto no art. 146, III, b, da CF. Cita decisões do STF (RE 502648 AgR) e STJ (REsp 761.908/SC), para reforçar o seu posicionamento de que recolheu parte do tributo no prazo regulamentar e que o art. 150, § 4º, do CTN não estabelece qualquer condição, a não ser o fato de se tratar de imposto sujeito ao lançamento por homologação, para que a contagem do prazo decadencial tenha início com a ocorrência do fato gerador e que mesmo que tenha antecipado a menor, cabe a exigência do imposto no prazo regulamentar (RE 989.421/08 RS – STJ; AgRg 1318020/RS; EREsp 1199262/MG de 26/10/11, cujo entendimento é o mesmo do TJ/BA (AgRg no REsp 1318020/RS e do TJ/SC (Resp 973.733/SC).

No mérito, requer a nulidade das infrações 1 e 2, sob o argumento de falta de descrição adequada da infração (presunção desemparada de provas), cuja exigência foi mantida na primeira instância.

Ressalta que a infração 1 acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de da não escrituração das notas fiscais coletadas em Postos Fiscais (CFAMT) e a infração 2, aplica multa relativa a notas fiscais não registradas, relativo a mercadorias não sujeitas à incidência do ICMS.

Aduz que a Decisão recorrida fundamentou que “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”, explicitando o que caracteriza omissão de saída e omissão de entrada.

Entende que persiste dúvida acerca da imputação que lhe foi atribuída e o julgador deveria determinar o cancelamento do Auto de Infração, por falta de motivação clara e precisa, para que pudesse se defender de forma adequada. Diz que não aceitar a correção da acusação pelo julgador, nem superar a sua nulidade, sob alegação, de que compreendeu de forma completa a acusação, pelo simples fato de não ter sido exigido/questionado mais esclarecimentos nesse sentido.

No tocante à infração 6, que acusa falta de estorno proporcional do crédito fiscal decorrente de saída operada com redução de base de cálculo (cesta básica), afirma que o Estado da Bahia concordou em não exigir estorno de crédito em decorrência de saídas do produtos da cesta básica com carga tributária mínima de 7%, conforme cláusula primeira do Convênio ICMS 128/94, em conformidade com o disposto nos artigos 1º a 7º da LC 24/75.

Apresenta um quadro demonstrativo à fl. 599 no qual indica situação aplicável ao Convênio ICMS 128/94 e a pretendida pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, afirmando que o seu conteúdo trata de “redução da carga tributária” e não de “redução de base de cálculo” como pretende a fiscalização. Ressalta que o art. 155, §2º da CF estabelece anulação do crédito fiscal apenas nas operações abarcadas pela isenção ou não incidência.

Conclui que enquanto for signatário do mencionado Convênio, 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”.

Quanto às infrações 7 (omissão de saída de mercadorias - tributação normal) e 8 (omissão de entrada – mercadorias sujeitas a ST - responsável solidário) e 9 (antecipação tributária), apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, preliminarmente reitera o pedido de nulidade em razão do não cumprimento da diligência determinada pela 1ª JJF.

Destaca que realiza operações com diversas mercadorias da mesma espécie, a exemplo de absorventes, que no demonstrativo fiscal são apontadas “diferenças de estoque de 54 produtos diferentes”, foram cadastrados de forma distinta: com ou sem “abas”; “suaves”; “ultrafinos”, de fornecedores distintos e caso *“comercializado com código de outro, haverá diferença de estoque”*, ensejando a presunção indevida de saídas sem notas em um produto e omissão de entrada em outro.

Cita Decisões do CONSEF (Acórdão JJF 0134-01/13 e JJF Nº 0149-01/13), argumentando que o levantamento fiscal deveria ter sido feito por gênero do produto e não por espécie.

Afirma que não pode ser exigido imposto por meio de presunção de diferença de estoque em função de ocorrência de saída de produtos genéricos, como cadastrados, mas que dado o grande volume e diversidade de itens comercializados, não foram registrados corretamente no momento das saídas.

Reafirma que inexiste as omissões apontadas na autuação e que não tendo a fiscalização compreendido as peculiaridades das suas atividades, poderiam ser dirimidas pelo confronto das entradas, saídas e saldos finais de estoque, mediante diligência fiscal que foi negada.

No caso da infração 7 (omissão de saídas), afirma que exerce atividade de comércio varejista, ocorrendo perda e/ou quebra de mercadorias em estoque, diante da possibilidade de extravio, quebra, furto, etc., perecimento, deterioração, decomposição (alimentos), e quebra de produtos eletroeletrônicos, em virtude do transporte e manuseio, o que ocasiona diferenças em seu estoque.

Ressalta que a legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, visto que o art. 100, V do RICMS/97 prevê o estorno de crédito fiscal relativo às perdas anormais. Diz que na situação presente, se trata de quebras e/ou perdas razoáveis e normais decorrente da atividade desenvolvida o que foi totalmente desconsiderado pela fiscalização.

Ressalta que no *“levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”* (Infração 7), foi apurada base de cálculo de R\$2.603.273,35, cujo faturamento anual foi de R\$115.248.846,20, conforme quadro demonstrativo à fl. 610, cuja diferença apurada foi de 2,25%, porcentual que entende ser normal e razoável, conforme estudo da associação de supermercados, numa série histórica que varia de 2% a 2,33%, estando abaixo desse índice.

Cita decisões exaradas pelo CONSEF em que consideraram as perdas em decorrência da quebra de peso na comercialização de cacau em amêndoas (SEF - BA - 147162.0038/01/2001 e SEF - BA - 147162.0035/01/2001) e diz que, a exigência deve ser cancelada em obediência aos Princípios do Contradictório, Ampla Defesa, Legalidade, Impessoalidade, da Moralidade, Publicidade, Razoabilidade, Finalidade, Interesse Público, da Eficiência e da Motivação dos atos administrativos.

Por fim, afirma que agindo com boa- fé, *“reconhece novamente que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2009, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS/97”*, sendo cabível a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$50,00 prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, conforme julgamento do Auto de Infração nº 147162.0038/01-2/2001.

Apresenta um quadro demonstrativo às fls. 614/615 no qual indica que a maior parte das omissões de estoque apuradas é inferior a 10 unidades, em alguns casos de apenas uma unidade de determinado produto, o que entende justificar a insubsistência da exigência fiscal.

Discorre sobre as presunções relativas, ressaltando que só pode ser aplicada quando houver

previsão legal a partir de elementos indiciários concretos, pressupondo a ocorrência do fato gerador do tributo. E que a presunção de omissão de operações apurada por levantamento quantitativo de estoque, admite prova em contrário, mas a presunção legal não pode ser utilizada de forma indiscriminada no âmbito tributário, a exemplo da omissão de receitas presumidas em decorrência da constatação de manutenção no passivo obrigações já liquidadas, que se provada a liquidação dessas obrigações, sem a respectiva baixa é que materializa a presunção de omissão de receitas.

Discorre sobre o lançamento (art. 142 do CTN), que estabelece critérios objetivos para apuração da verdade material, não havendo espaço para conjecturas subjetivas e ilações injustificadas. Conclui afirmando que não resta dúvida da ilegitimidade da cobrança imputada, que deve ser rechaçada.

No tocante à infração 10 (Multa percentual do ICMS antecipação parcial), afirma que a multa prevista pelo art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, que a 1ª JJF fundamentou ter previsão legal, e não pode ser discutida no âmbito administrativo, implica verdadeira afronta ao princípio constitucional da razoabilidade, incorporado ao ordenamento jurídico nacional no art. 5º, LIV da CF/88.

Discorre sobre os princípios constitucionais e afirma que o percentual da multa de 60% do valor do tributo devido, vai de encontro as decisões emanada pelos Tribunais Superiores, a exemplo do julgamento da ADI-MC-QO nº 2.551, DJ 20/04/06 pelo STF.

Destaca que as mercadorias autuadas, como brinquedos, papel e produtos de limpeza, tiveram suas operações de entrada e saída regularmente tributadas e o “erro procedural” cometido não implicou em falta de recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, e que embora não tenha realizado a antecipação parcial do ICMS, não lesou o Erário do Estado da Bahia.

Rechaça a fundamentação da Decisão fundamentando que “*a penalidade foi lançada de acordo com a legislação estadual em vigor*”, sem pronunciar-se sobre temas atinentes à ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, inexistindo impedimento para exercer funções típicas de um outro poder.

Discorre sobre o poder de julgar dos órgãos da administração pública e diz que não pode ser aceito o não exercício da jurisdição do controle de constitucionalidade e legalidade de seus próprios atos.

Requer que a multa seja afastada e/ou reduzida, em observância ao princípio constitucional da razoabilidade, que norteia a Administração Pública.

Por fim, requer ser intimada quando do julgamento para realização de sustentação oral e no tocante à parcela que não foi objeto de recolhimento (itens 1, 2, 4 [parcial], 6, 7, 8 e 9), requer que acatamento do Recurso para reformar o Acórdão recorrido, ou pelo menos, em relação ao item 6, que o cancelamento recaia sobre a imposição de multa, juros de mora e demais encargos.

Indica endereço para encaminhamento de intimações, constante do rodapé da peça recursal (fls. 580 a 622).

A PGE/PROFIS, no Parecer às fls. 627/633, inicialmente discorre sobre as infrações, e quanto à nulidade suscitada pelo não cumprimento da diligência, ressalta que de fato isso poderia nulificar a Decisão, mas que a jurisprudência preconiza que a prolação da Decisão colegiada sem o efetivo cumprimento da prova perícia requerida elide qualquer nulificação, face o livre convencimento dos julgadores (TJ-MG 1.0261.00001117-9/001(1)/2009; TRT-7 – R) 0102500-5620075070010/2010.

No mérito, quanto a ocorrência de caducidade da infração 4, afirma que não pode ser acolhida face o posicionamento do CONSEF que se aplicava as disposições previstas no art. 107-A do COTEB/BA.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que as infrações 1 e 2 não foram descritas de forma adequada, afirma que as mesmas foram descritas de forma que o sujeito passivo teve conhecimento do que lhe foi imputado e devidamente prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96.

Relativamente à infração 6, ressalta que não se pode aplicar a cláusula 1ª do Convênio ICMS 128/94, pois tem natureza autorizativa e o Estado da Bahia não fez uso daquela norma permissiva.

E que, sendo a alíquota um elemento formativo da base imponível, juntamente com a base de cálculo, sua redução configura uma “espécie de isenção parcial” (art. 155, §2º, III da CF 88).

No que se refere às infrações 7, 8 e 9, afirma que se coaduna com as razões expostas da Decisão de base, por não indicar de forma precisa os códigos das mercadorias (art. 3º, III da Portaria nº 445/98).

Quanto às perdas, manifesta que seria necessário provas mais robustas de como o recorrente chegou a um percentual de 2,25%, não podendo se ter como verdade absoluta o percentual presumido pela ABRAS. Entende que as perdas e quebras precisam ser provadas ou ao menos demonstradas.

Finaliza opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo suscitou a nulidade da Decisão, sob o argumento de que a 1ª JJF converteu o processo em diligência, com relação às infrações 7, 8 e 9, que não foi cumprida, nem lhe foi cientificado do seu resultado.

No que se refere a este fato, pela análise dos elementos contidos no processo verifico que:

- a) Na diligência da 1ª JJF (fls. 504/506), foi determinado saneamento relativo a levantamento quantitativo de estoque de “agrupamento por item” e “controle das perdas e furtos”, cujo “elementos que venham ser anexados aos autos” deveriam ser dado ciência ao contribuinte;
- b) O autuante prestou uma extensa informação fiscal (fls. 509 a 531), na qual justificou a não realização da diligência, sem ter resultado em produção de novos demonstrativos.
- c) O Relator concluiu pela instrução do processo e encaminhou para julgamento (fl. 541/verso).

Constatou que, conforme fundamentado no Parecer da PGE/PROFIS (fls. 627/633), após o retorno do processo encaminhado para a realização da diligência, o Relator ficou convencido quanto ao voto que proferiu em relação às infrações que foram objeto da diligência (7, 8 e 9), proferindo o seu voto.

Entretanto, um dos membros da Junta de Julgamento proferiu voto no qual apreciou as questões pertinentes às citadas infrações (fls. 559 a 561), inclusive quanto aos aspectos atinentes à diligência (agrupamento e perdas), cuja Decisão foi prevalente, apesar de não unânime.

Pelo exposto, entendo que conforme determina o art. 137, “a” do RPAF/BA, o relator avaliou se o processo se encontrava em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, e propôs mediante despacho fundamentado submetido à Junta de Julgamento a realização de diligência levando em consideração sua necessidade. Uma vez realizada a diligência, que não culminou em juntada de provas ou elementos novos, não se faz necessário cientificar o contribuinte conforme disposto no art. 18, §1º do citado diploma legal.

Assim sendo, em se tratando de Decisão colegiada, a prolação da Decisão dependeu do livre convencimento dos julgadores, neste caso, com posicionamentos divergentes entre o Relator e dos demais membros da 1ª Junta de Julgamento. Por isso, rejeito o pedido de nulidade suscitado.

Quanto aos argumentos apresentados tentando justificar a necessidade da realização da diligência, sua apreciação será feito quando da análise do mérito em relação às infrações 7, 8 e 9.

No que se refere ao pedido de realização de diligência fiscal, com relação as mencionadas infrações, verifico que o sujeito passivo alega necessidade de agrupar produtos e deduzir o valor das perdas.

Com relação ao agrupamento dos produtos, constato que conforme documento às fls. 462 a 467,

durante a fiscalização a empresa foi intimada em 29/04/10 para que corrigisse o arquivo magnético descrevendo os produtos indicados como entradas e saídas de “genéricos” (itens 14 a 16 – fl. 464).

Por sua vez, o Auto de Infração foi lavrado em 26/06/13. Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que conforme demonstrativo juntado às fls. 137 a 143 e demonstrativos gravados no CD à fl. 195, todos os produtos objeto do levantamento fiscal estão identificados por código e descrição do produto, os quais foram elaborados em conformidade com os dados contidos nos arquivos magnéticos (quantidades indicadas no livro Registro de Inventário e notas e cupons fiscais).

Logo, quanto ao pedido de realização de diligência caberia à empresa juntar demonstrativos próprios, demonstrando possíveis erros no levantamento fiscal, para que o órgão julgador após análise do pedido, a depender da consistência das provas, determinasse o saneamento. Como foi alegado, mas não apresentado quaisquer elementos para análise, fica indeferido o pedido.

No que se refere às perdas, pelo senso comum sabe-se que no ramo de atividade do comércio varejista a sua ocorrência é real. Entretanto, em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, ao contabilizar os inventários (estoque inicial e final), a literatura contábil recomenda promover os ajustes entre as quantidades físicas existentes e as registradas na contabilidade. Da mesma forma que a empresa indica diferenças pouco relevantes, pela análise do demonstrativo sintético à fl. 195, identifica-se diferenças de 1269 unidades do produto amac confort azul 500ml – cod. 0248754-00 (linha 281); 805 unid do prod amac urca brisa 2L – cód. 2035918 (linha 307) ; 954 unidades de banqueta branca Santana – cod. 3205129 (linha 547). Logo, também, nesta situação específica não é razoável acolher tal pedido de realização de diligência, dado ao volume de inconsistências.

No tocante a preliminar de mérito de decadência de parte da infração 4 (janeiro a maio/2008), com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, observo que conforme apreciado na Decisão recorrida, o Auto de Infração foi lavrado em 26/06/13, e como no art. 107-A, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), vigente à época, estabelecia que o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN, começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não ocorreu a caducidade do crédito tributário, visto que o § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. Logo, fica afastado a preliminar.

Quanto à nulidade suscitada das infrações 1 e 2, sob o argumento de falta de descrição adequada da infração, verifico que a infração 1 acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis, em decorrência da não escrituração das notas fiscais coletadas em Postos Fiscais (CFAMT) e a infração 2, aplica multa relativa a notas fiscais não registradas, relativo a mercadorias não sujeitas à incidência do ICMS.

Constatou que o demonstrativo à fl. 14 relaciona 10 notas fiscais coletadas em postos fiscais, cujas vias foram juntadas às fls. 16 a 24 e da mesma forma, o demonstrativo à fl. 25 relaciona 11 notas fiscais, cujas vias foram acostadas às fls. 26 a 36. Logo, para a infração 1 foi indicado enquadramento no art. 2º, §3º que trata de exigência do imposto por presunção (omissão de entrada) e a infração 2 indica o art. 322, que trata de escrituração de livro Registro de Entrada e a tipificação da multa prevista no art. 42, XI da Lei 7.014/96 caracteriza não escrituração de notas fiscais.

Pelo exposto, a descrição das infrações, demonstrativos, enquadramento e tipificação das multas, demonstra com clareza a materialização do descumprimento da legislação tributária, inexistindo a alegação de falta de motivação clara e precisa, para que pudesse se defender de forma adequada. Por isso, não acato a nulidade suscitada.

No mérito, quanto à infração 6 (falta de estorno de crédito fiscal - saída de mercadoria com redução de base de cálculo), o sujeito passivo argumenta que o Estado da Bahia é signatário do Convênio ICMS 128/94 e não pode exigir estorno de crédito decorrente de saídas do produtos da

cesta básica.

Conforme apreciado na Decisão de piso, o Convênio ICMS 128/94, na sua cláusula primeira e §1º estabelece que:

*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.*

Assim sendo, uma vez autorizado, o Estado da Bahia não fez uso daquela faculdade, de forma que o art. 100, II, do RICMS/97, vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, previa que, salvo disposições expressas de manutenção do crédito, deveria ser feito o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias que forem objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, procedendo ao estorno proporcional à redução.

Além do mais, convém ressaltar que o Supremo Tribunal reformulou o seu posicionamento sobre a natureza jurídica da redução de base de cálculo, no sentido de considerá-la como uma espécie de isenção parcial do imposto, conforme decisões contidas no AI-AgR 449051/RS em 29/06/2006 e AI-ED 497755/PR em 13/12/2005 no qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, 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. 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.

Pelo exposto, não merece qualquer reparo a Decisão fundamentando que não há previsão da manutenção do crédito para as operações com as mercadorias objeto da infração 6.

No que se refere às infrações 7 (omissão de saída de mercadorias - tributação normal), 8 (omissão de entrada – mercadorias sujeitas a ST - responsável solidário) e 9 (antecipação tributária), o recorrente reapresentou os argumentos da impugnação inicial, de que as diferenças apuradas, em resumo:

- 1) Se referem a produtos cadastrados de forma distinta (espécie), que deveriam ser agrupado por gênero, a exemplo das decisões dos Acórdãos JJJ 0134-01/13 e JJJ 0149-01/13;
- 2) Cadastrados de produtos “genéricos”, que não foram registrados corretamente nas saídas;
- 3) No exercício da atividade de comércio varejista, ocorre perda e/ou quebra de mercadorias em estoque (extravio, quebra, furto, perecimento, deterioração, decomposição).
- 4) A legislação admite ocorrência de perdas “normais” (art. 100, V do RICMS/97), que no seu caso tem porcentual de 2,25% (fl. 610), sem exigência de estorno, que se aplica às perdas anormais.
- 5) Decisões do CONSEF (SEF - BA - 147162.0038/01/2001 e SEF - BA - 147162.0035/01/2001) consideraram quebras de peso na comercialização;
- 6) Reconhece a não emissão de documentos fiscais, para regularização dos estoques (2009) e requer aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória (art. 42, XXII da Lei 7.014/96);
- 7) Impossibilidade de exigir o ICMS por meio de presunção.

Verifico que estes argumentos foram apreciados no VOTO VENCEDOR relativo às infrações 7, 8 e 9, fundamentando que:

Quanto ao agrupamento das mercadorias, a 1ª JJJ fundamentou que os Acórdãos JJJ 0134-01/13 e JJJ 0149-01/13, tratam de levantamentos quantitativo de produtos que têm referências iguais e várias funções (escala de temperatura, pressão, com ou sem rosca, roscas de 1/2, 1/3, 3/4, dimensões ou diferenças pequenas,) o que possibilitava promover saídas com códigos diferentes para a mesma mercadoria (multímetros, alicates, controlador de temperaturas), sem alterações do

código principal.

E na segunda Decisão, relativo a produtos com dígito ou conjunto de dígitos (10 = blusa de malha, 11 = blusa de tecido, 12 = saia, 13 = calça, etc., e dígitos seguintes indicando espécie: 01 = manga curta, 02 = manga longa. 03 = manga 7/8, etc.).

Logo, naqueles casos, dado a diversidade de especificações relativa às mercadorias da mesma marca, variando quanto a certas características era justificável o agrupamento peculiares a cada tipo, bem como especificações de mercadorias similares, porém de fabricantes diferentes, conforme recomenda o art. 3º, III da Portaria nº 445/98.

Com relação aos produtos cadastrados como “genéricos”, conforme apreciado na preliminar de nulidade, o levantamento quantitativo de estoques identifica os produtos por código e descrição da mercadoria. Diante da fundamentação contida na Decisão recorrida de que o art. 824-F, §4º do RICMS-97 estabelece que o contribuinte deve adotar código único para cada item de mercadoria, sendo vedada a utilização no mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria, caberia ao recorrente fazer prova quanto aos dados extraídos dos arquivos magnéticos que foram entregues a fiscalização. Logo, não pode ser acolhido por falta de provas da alegação.

No que se refere à alegação de que as omissões decorrem de perda e/ou quebra de mercadorias, conforme apreciado na preliminar de nulidade, o recorrente apresentou uma listagem de produtos com quantidades poucos relevantes (fls. 614/615) e porcentual de perda de 2,25% (fl. 610).

Entretanto, pela análise do demonstrativo sintético (CD à fl. 195) existem diversos produtos cujas omissões apuradas foram relevantes. Tomando por exemplo códigos de diversos absorventes relacionados às fls. 614/615 com omissão de apenas uma unidade (códigos 3622421, 3315828, 1690033, 1007220-00), já o demonstrativo sintético indica nas linhas 17 e 18 do arquivo gravado no CD à fl. 195, omissão de saída do mesmo produto de 140 unidades com o código 6375492 (2 ABS ALWAYS BASICO SECA FRASQ) e 190 unidades do produto com código 6375386 (2 ABS ALWAYS BASICO SUAVE FRASQ).

Pelo exposto, estes produtos não são passíveis de perecimento ou quebra de peso. Também, são identificados por códigos de barras feitas nos *scanners* acoplados aos emissores de cupons fiscais (ECF) dos caixas. Por isso, as decisões citadas relativas ao julgamentos dos AIs de números 147162.0038/01/2001 e 147162.0035/01/2001, não servem de paradigmas para a situação deste processo, visto que naquele caso foram consideradas as perdas em decorrência da quebra de peso na comercialização de cacau em amêndoas, que no momento da coleta (nota fiscal de entrada) apresenta um peso e durante o manuseio e transporte perde umidade, resultando em peso inferior no momento da saída mediante emissão de documento fiscal.

Logo, se as perdas alegadas decorressem de perecimento, quebra de peso, poderia vir a ser acatada se demonstrada de forma consistente, mas não de produtos como mamadeira, bolas, fraldas, detergente, abajur, absorventes, bermudas, calças, mala, short, como relacionados às fls. 614/615.

Com relação ao argumento de que *reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2009 e que caberia a aplicação de uma multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$50,00 prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96*, conforme julgamento do Auto de Infração nº 147162.0038/01-2/2001. Observo que, conforme acima apreciado, no demonstrativo sintético que possui 10968 linhas (Cd à fl. 195), as omissões de estoque apuradas não indicam produtos perecíveis. Dessa forma, não pode ser acolhido o pedido a exemplo do julgamento citado que trata de quebra de peso de cacau em amêndoas cujo laudo técnico comprovou que o porcentual apurado encontrava-se abaixo do parâmetro normal de perdas.

Por fim, com relação à alegação de que as presunções relativas só podem ser aplicadas quando houver previsão legal, conforme indicado no enquadramento da infração 8 do art. 2º, §3º combinado com o art. 39, IV do RICMS/97, uma vez apurado omissão de entrada de mercadorias

mediante levantamento quantitativo de estoques, de acordo com o procedimento previsto no art. 10, I, “a” e “b” da Portaria 445/98, é cabível a exigência do imposto na condição de responsável solidário, por adquirir mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 8) e se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, exigir o ICMS por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor agregado, deduzido o crédito fiscal.

Logo, caberia ao recorrente diante dos demonstrativos elaborados pela fiscalização com base nos dados registrados na sua escrita fiscal, fazer prova de erros no levantamento fiscal. Como não foram apresentados demonstrativos próprios para desconstituir o lançamento, implica em simples negativa de cometimento da infração, o que não desonera o sujeito passivo da responsabilidade pelo pagamento do imposto exigido, ao teor do art. 143 do RPAF/BA, mesmo porque a empresa é detentora dos livros e documentos fiscais dos quais foram computados os dados contidos nas infrações 7, 8 e 9.

Por tudo que foi exposto, fica mantida a Decisão pela Procedência destas infrações.

Quanto à infração 10 (Multa percentual do ICMS antecipação parcial), o recorrente alegou que o porcentual de 60% é abusivo e confiscatório, e que, o julgador da primeira instância apenas fundamentou que é legal e não compete discutir o direito no âmbito administrativo.

Conforme reconhecido pelo recorrente, a empresa adquiriu produtos em outros Estados, destinados à comercialização e não promoveu o pagamento do ICMS antecipação parcial.

De acordo com a descrição da infração e enquadramento, o art. 352-A do RICMS/97 (art. 12-A da Lei 7.014/96), prevê que ao adquirir mercadorias para fins de comercialização, o contribuinte deve apurar e recolher o ICMS antecipação parcial. O imposto apurado no mês deve ser recolhido no mês seguinte, ficando assegurado o direito ao crédito se a saída subsequente for tributado pelo imposto.

Logo, não tendo apurado e recolhido o imposto no prazo legal, ocorreu o cometimento da infração.

Por sua vez, o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, prevê que quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, será aplicada multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, que foi o que ocorreu. Portanto, é legal a multa aplicada.

No que tange ao argumento de que a multa com porcentual de 60% é desproporcional e confiscatória, observo que conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 9 e 10), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução em função da data do pagamento de modo que o ônus resultante pode ser menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária. Também, em se tratando de multa aplicada em razão de descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador não tem competência para apreciar o pedido de cancelamento ou redução.

Dessa forma, fica mantida a Decisão recorrida pela Procedência da infração 10.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### **VOTOS DIVERGENTE (Preliminar de decadência) e DISCORDANTE (Infração 10 - Mérito)**

Em que pese o sempre abalisado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar quanto ao seu posicionamento quanto a constatação da ocorrência da decadência e o mérito da infração 10.

O Recorrente sustentou em seu recurso que, no caso em tela, houve a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata,

os fatos geradores ocorreram nos anos de 2008 e seguintes, e a autuação foi lançada somente em 26.06.2013, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre o teor da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos alicerces que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, creio que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que sustentaram o entendimento Sumular Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que **a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional**, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno**

**de matéria tributária, seja no âmbito nacional, seja no âmbito estadual ou municipal.** Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo cristalino mandamento constitucional e lapidar interpretação do próprio Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, qual seja: o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: **a)** a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais, não o contrário, e, **b)** a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas a não ser a Lei Complementar, prevista na própria Constituição Federal, afastando, automaticamente, a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação.* Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma infraconstitucional, de nenhum outro ente federativo, senão a União, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, único veículo normativo com âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do então Procurador Geral do Estado da Bahia.

Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não

houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e a Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor juízo, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante direcionamento trilhado na Súmula Vinculante nº 08.

É exatamente por este fato, que não é correto dizer que a norma do COTEB, o 107-B, com a mesma previsão do art. 150, §4º do CTN, era válida na época dos fatos geradores, pois, conforme atesta a própria Súmula Vinculante, não era.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ e ‘ultrapassada’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição por normas estaduais.

Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque (ou melhor, o verdadeiro enfoque desde 1988), devemos repensar nosso entendimento dentro deste CONSEF para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como equivocadamente opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual, afastando-se dos princípios da eficiência (art. 37, caput da CF) e da legalidade.

**Ressalto que, se levada à questão ao Poder Judiciário, o Estado fatalmente arcará com enormes ônus sucumbências**, que serão pagos pelas futuras gerações e administrações, com o desperdício do dinheiro público do povo baiano e de oportunidades que não se recuperam.

Ademais, noutra senda, **percebo que nos tempos atuais, em plena era digital, com o uso da NF-e e da escrituração digital, 5 (cinco) anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.** Dilatar o prazo decadência é um flagrante desrespeito ao sistema legal, ao bom senso e a eficiência.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88 desde sua promulgação, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

*(...)*

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves,*

*Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)"*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de prazo decadencial com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade. Desse modo, **percebo que a natureza jurídica do lançamento tributário vem da lei, e não do comportamento do contribuinte.**

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Passo ao exame do mérito da infração 10.

Novamente peço a devida *venia* para discordar de sua conclusão em relação a infração 10, que cobra multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, mas que foi posteriormente pago pelo regime normal, quando da saídas das mercadorias.

Primeiramente, externo o meu entendimento quanto à natureza acessória do fato que deu azo a autuação vergastada. Para mim, não há dúvida de que a presente infração se trata de uma multa por descumprimento de obrigação acessória pela mera intempestividade do pagamento do imposto, no incrível percentual de 60%, e não pela falta do pagamento do mesmo, pois, como apontado pela própria fiscalização, não há cobrança de nenhum valor a título de ICMS antecipação parcial neste item da autuação, mas tão somente a falta do pagamento do ICMS antecipação na data regulamentar prevista.

Assim, deixo claro que a multa lançada é decorrente pelo descumprimento de uma simples obrigação acessória.

Entretanto, caso houvesse dúvida na capituloção da obrigação, percebo que, por força do quanto disposto no art. 112 do CTN, deveríamos fazer a interpretação da norma tributária de maneira mais favorável ao acusado, de acordo o princípio da interpretação benigna.

Pela sua pertinência, faço a transcrição do citado dispositivo:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidade, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.”*

Ora, se o imposto por antecipação foi pago na saída, qual é a obrigação principal que permanece descumprida e que enseja a aplicação de multa de 60%? Só porque a obrigação foi adimplida fora do prazo, o Contribuinte deve ser penalizado com tão elevada multa, destoante do previsto no próprio ordenamento jurídico para situações similares?

Creio veementemente que não.

Quadra apontar que, nos casos de pagamento fora do tempo, nas obrigações com o ICMS sob o regime normal de apuração, o próprio COTEB, a Lei Estadual nº 3.956/81, estabelece índices de correção sobre os débitos tributários que variam de 2% a 12%, conforme disposição legal abaixo transcrita:

*Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:*

*I - se declarados espontaneamente:*

- a) atraso de até 15 (quinze) dias: 2% (dois por cento);*
- b) atraso de 16 (dezesseis) dias até 30 (trinta) dias: 4% (quatro por cento);*
- c) atraso de 31 (trinta e um) dias até 60 (sessenta) dias: 8% (oito por cento);*
- d) atraso de 61 (sessenta e um) dias até 90 (noventa) dias: 12% (doze por cento);*
- e) atraso superior a 90 (noventa) dias: 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte ao atraso de 90 (noventa) dias, cumulado do percentual previsto na alínea anterior;*

Portanto, não há espaço para interpretar a norma prevista no art. 42, II, ‘f’, como uma penalidade por descumprimento de obrigação principal, visto que o principal já está pago!

*Mutatis mutandis*, por se tratar de uma *aberratio finis legis* (afastamento da finalidade da lei), entendo ser necessário que este colegiado faça certas ponderações sobre a situação vivida nos autos para que não se trate situações iguais de maneira desiguais.

É exatamente por estes importantes aspectos acima alinhavados que entendo ser aplicável o quanto previsto no art. 158 do RAPF/BA que assim dispõe:

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Digo sem qualquer dúvida que, pela análise dos fatos que cercam este procedimento administrativo, a obrigação principal já foi adimplida, sem que houvesse dolo ou intenção de burlar o Fisco pela falta de pagamento do imposto devido na antecipação.

Aliás, devido a natureza, variedade e quantidade de mercadorias comercializadas, conjugada com a complicação quanto ao correto enquadramento tributário, mesmo as empresas maiores, que possuem maior capacidade administrativa, cometem equívocos no recolhimento da antecipação tributária, técnica empregada para melhorar a fiscalização, mas que, via de regra, demanda uma série de normas instrumentais que se alteram quase que diariamente.

Torno a repetir que, no presente caso, o imposto devido por antecipação já foi recolhido nas saídas, como aponta a própria fiscalização, e o prejuízo ao Erário pelo cumprimento da obrigação a destempo foi de pequena monta, desproporcional ao valor cobrado nos presentes autos, podendo-se até perquirir um verdadeiro *bis in idem* ou enriquecimento

ilícito do Fisco Estadual, caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração.

Entendo que não é o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha a concorrência no mesmo patamar de igualdade, cabendo a este Colegiado corrigir certas distorções vivenciadas pela nossa legislação.

Voto pela redução da multa para o percentual de 20% do valor originalmente lançado.

Por tudo exposto, concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar que as ocorrências datadas antes 26/06/2008 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN, única lei que pode regulamentar a decadência e a prescrição, consoante a CF/88 e a SV nº 08, e, em relação à infração 10, aplicar o quanto previsto no art. 158 do RPAF, para reduzir a multa para o valor de R\$73.634,00, o que representa 20% do valor inicialmente lançado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 147771.0002/13-0, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, (EXTRA HIPERMERCADOS)** devendo ser intimado o recorrente 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, incisos II, alíneas “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 citado diploma legal, com os demais acréscimos moratórios, conforme disciplina da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

VOTO DISCORDANTE (Mérito - Infração 10) - Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTOS DIVERGENTE (Preliminar de Decadência)  
e DISCORDANTE (Mérito - Infração 10)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS