

A. I. N° - 281332.0008/14-6
AUTUADO - MULT BLOCK COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.
AUTUANTE - MÔNICA CAVALCANTI SILVA ARAÚJO
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 28.05.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0084-04/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES SUJEITAM-SE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Ocorrendo entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo, cabe estorno do crédito no valor correspondente a parte proporcional da redução. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. Infração subsistente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entrada como de saídas de mercadorias, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária, no caso as operações de saídas. Razões defensivas não elidem a ação fiscal. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2014, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor histórico total de R\$182.361,83, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades contra a legislação tributária deste Estado:

Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referentes à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Exercícios de 2009 e 2010. Valor: R\$77.384,63 com multa de 60%.

Infração 02 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Exercícios de 2009 e 2010. Valor: R\$2.913,69 com multa de 60%.

Infração 03 - Falta do recolhimento do imposto relativo a operações de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas

omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado. Exercício de 2009. Valor: R\$99.466,07 e multa de 70%.

Infração 04 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, março e junho a dezembro de 2010. Valor de 10% sobre as aquisições de mercadorias tributadas: R\$2.597,44.

O sujeito passivo ingressa tempestivamente com impugnação (fls. 151/170) aduzindo:

- 1 – os créditos tributários relacionados aos períodos de apuração de janeiro a setembro de 2009 encontram-se extintos pela decadência;
- 2 – com relação à Infração 01, entende manifestamente indevida a glosa dos créditos fiscais, pois os havia aproveitados em atenção ao princípio da não cumulatividade;
- 3 – que promoveu o efetivo recolhimento do ICMS na condição de substituta tributária (infração 02);
- 4 – não havia deixado de escriturar suas operações de saída, que ensejam o recolhimento do ICMS (infração 03);
- 5 – todas as entradas foram registradas no livro Registro de Entradas, o que impõe o cancelamento da exigência relacionada à infração 04.

Com tais considerações iniciais, passa a discorrer sobre as mesmas.

DECADÊNCIA – diz que o prazo decadencial para constituição de créditos tributários cujo lançamento encontra-se sujeito à homologação (como o ICMS), é aquele previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Em assim sendo, tem ele que ser contado conforme tal determinação e conforme posição adotada pelo STJ, conforme decisões que apresenta (AgRg no AREsp 200.933/SC. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe de 10/10/2012 e AgRg no RESp nº 1.318.020/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 27/08/2013). Afirma, de igual forma, é esta a posição do TJBA, conforme julgados AC nº 0003065-78.2006.8.05.0001, Rel. Des. Cynthia Maria Pina Resende, Quarta Câmara Cível, j. em 04/02/2014 e AC nº 0108978-20.2004.8.05.0001, Rel. Des. Aidê Ouais, Quinta Câmara Cível, j. em 11/02/2014.

Pelo exposto e considerando que tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 02/10/2014, encontram-se extinto pela decadência os débitos de ICMS relacionados aos fatos geradores que ocorreram entre 01/01/2009 a 30/09/2009, conforme apresenta:

Infração 01 – de janeiro a setembro de 2009 no valor de R\$37.305,57. Neste momento comenta que o STJ, mesmo tratando de glosa de crédito fiscal tem a mesma linha de posicionamento acima referida, conforme AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG. Relator Ministro Benedito Gonçalves. DJe de 07/11/2011.

Infração 02 - de janeiro a setembro de 2009 no valor de R\$1.402,15.

Infração 03 – como esta infração trata de levantamento quantitativo de estoques com base nos registros realizados nos Livros de Inventário em 31/12/2008 e 31/12/2009, bem como, nas informações escrituradas nos livros Registro de Saídas e Entradas durante 2009, afirma que “*em decorrência da realização desse levantamento fiscal, o auto de infração constituiu débitos de ICMS, os quais foram erroneamente vinculados ao período de apuração de dezembro de 2009*”. Entende de que por questão de justiça e principalmente para fins de verificação de decadência, é necessário promover à apuração proporcional do imposto considerando os doze meses do ano. Em assim sendo, apresenta tabela onde indica o valor de R\$9.946,60 para cada mês do ano de 2009 e afirma que ele de janeiro a setembro encontra-se decaído.

Passa a abordar o mérito da autuação.

Em relação à infração 01, advoga que ao contrário do entendimento externado pelo fisco, o aproveitamento dos créditos fiscais em questão não é indevido, pois a Constituição Federal de 1988 somente veda a utilização do crédito do imposto nos casos em que há incentivo fiscal concedido por meio de isenção ou de não incidência, nos termos do seu art. 155, § 2º, Inciso II, transcrito. Neste particular, destaca ensinamentos do Prof. Rogério Peres da Silva.

Diante de sua argumentação, afirma não restar dúvidas do direito dos seus aproveitamentos e *“sustentar o contrário implica em descaracterizar o benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia aos seus contribuintes, pois a exigência do estorno proporcional dos créditos de ICMS reduz substancialmente os efeitos da redução da carga tributária prevista pela legislação”*.

Aduz ser improcedente a infração 01.

Em relação à infração 02, informa ser improcedente a cobrança exigida, pois promoveu o recolhimento tempestivo e integral do imposto devido na qualidade de substituto tributário nas operações relacionadas ao período de apuração de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. Diz que tal fato pode ser facilmente verificado a partir da sua escrita fiscal.

Requer o cancelamento desta infração.

Em relação à infração 03 diz não ter havido a ocorrência do fato gerador do ICMS. Destaca que atua no ramo óptico, desempenhando como atividade principal a industrialização (surfaçagem) de blocos oftálmicos, transformando-os em lentes oftalmológicas, as quais são comercializadas para serem integradas em armações de óculos fornecidas pelas óticas. Diante de tal atividade, existe fragilidade das mercadorias industrializadas e comercializadas, ocorrendo um percentual de perda/quebra dos blocos oftálmicos muito grande, sobretudo em virtude da natureza do processo de industrialização denominado surfaçagem, o qual descreve da seguinte forma:

1 – a primeira etapa consiste no processo de controle qualidade. São recebidos os dados para fabricação das lentes conforme receitas médicas específicas para cada pessoa. Estas receitas são encaminhadas pelas óticas;

2 – em seguida, são abertas as ordens de serviço para fabricação das lentes de acordo com as especificações (receitas médicas encaminhadas pelas óticas). As especificações são lançadas em um pedido de fabricação, e também são realizadas as medidas das armações e lançadas no sistema no software que irá processar o bloco ótico;

3 – posteriormente, verifica-se a etapa de cálculo dos raios e dimensões. Esta etapa do processo da produção é uma das mais importantes do processo de transformação do bloco oftálmico, pois há a determinação de como a lente deve ficar depois de surfaçada. São realizados os cálculos matemáticos de acordo com o tamanho, tipo e formato da armação para determinação da espessura e curvatura interna da lente, dados esses necessários para formação da diopia. Um software auxilia neste processo de cálculo de espessura, e também na transmissão de dados para a Máquina Blocadora e para a Máquina Geradora de Curvas, ambas computadorizadas, pois este software é interligado com estes equipamentos. Antes de iniciar o processo de geração de curvas, há marcação do eixo principal nos blocos óticos;

4 – na sequência, ocorre a Blocagem, onde é utilizada uma máquina chamada Blocadora, equipamento computadorizado automático, por meio da qual se realiza a fixação do bloco oftálmico e posicionamento do eixo, em um suporte de alumínio necessário para nas máquinas que realizarão o desbaste, lixamento e polimento do bloco ótico neste processo de industrialização;

5 - o processo de fabricação consiste no encaminhamento dos blocos para a máquina denominada Gerador de Curvas, equipamento computadorizado que tem a finalidade de gerar a curvatura interna, reduzir o diâmetro e espessura de acordo com os dados gerados no Setor de Cálculo. Nesta etapa ocorre à transformação do bloco em lente propriamente dita, pois até então, o bloco permanece no estado de como veio do fabricante (material bruto, sem condições de uso como lentes óticas);

6 - posteriormente, os blocos óticos são processados, para chegar ao processo de obtenção de lentes oftalmológicas, ou seja, a lente vai para o setor de lixação, onde é realizada na máquina com lixa de fina. Ao contínuo, reduz-se o processo de lixa por outra de granulação mais fina (por exemplo, lixas com 50 micron e com acabamento mais fino);

7 - após o processo de lixamento, executa-se o polimento das lentes, no qual há o aperfeiçoamento da superfície interna em máquinas cilíndricas+ Aplica-se polimento com materiais de granulação de 1,7 micron durante um

período de 3 a 6 minutos. Nesta etapa, a lente adquire o seu brilho característico, tratando-se de aparência típica das lentes polidas;

8 - a próxima etapa do processo consiste na remessa ao setor de conferência, para realização do controle de qualidade. É utilizado um equipamento computadorizado que tem por objetivo conferir a dioptria e o eixo que foi determinado no pedido. Nesta ocasião é verificada a espessura central e das bordas das lentes; e

10 - após a realização do controle de qualidade, as lentes são desbastadas. Utilizam-se equipamentos para escanear armação, para retirar as dimensões da mesma, e mais a geometria dos olhos do paciente constantes na ordem de fabricação. Estes dados são introduzidos na, a qual desbasta a lente deixando-a de acordo com as especificações da respectiva armação.

Assim, na consecução do seu objeto social, é absolutamente comum que haja a quebra ou a perda dos materiais adquiridos pela Impugnante, considerando os seguintes fatores:

1 – tratam-se de produtos frágeis, que muitas vezes quebram durante o processo produtivo desenvolvido pela Impugnante; e

2 – muitas vezes, as lentes produzidas não atendem a necessidade dos usuários finais, seja por erro constante da prescrição médica ou, ainda, em virtude de falha no seu processo produtivo.

Com tais argumentos, afirma que as inconsistências apuradas na escrituração dos seus estoques referem-se às mercadorias quebradas ou devolvidas, as quais foram baixadas sem o devido registro fiscal. Ou seja, trata-se de erro na escrituração fiscal, e não de falta de recolhimento do ICMS. E neste contexto, lembra de que fato gerador do ICMS **“é a efetiva transferência do domínio de mercadorias, com habitualidade e intuito mercantil”**. Neste sentido cita ensinamentos do Prof. José Eduardo Soares de Melo e julgado do TJBA e requer o cancelamento da infração.

No que se refere à infração 04, informa que é absolutamente improcedente a exigência da multa, uma vez que procedeu ao registro na sua escrita fiscal de maneira correta e em conformidade com a legislação do Estado da Bahia, como se depreende da análise dos seus Livros Registro de Entrada.

Por tudo exposto, requer o cancelamento do Auto de Infração e sob pena de nulidade, requer que todas as intimações referentes à presente lide sejam dirigidas aos seu advogado André Gomes de Oliveira com escritório na Avenida Rio Branco, nº 110, 14º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ, CEP: 20040-0001, telefone 21 2132-1855. Protesta, ainda, pela realização de sustentação oral perante este CONSEF.

Na sua informação fiscal (fls. 211/215), a autuante transcrevendo as determinações do art. 150, § 4º, do CTN, advoga que da interpretação do referido parágrafo com o que dispõe o com o § 1º, do art. 28, do COTEB, o trabalho fiscal possui sustentação legal, tornando totalmente descabida a pretensão da defesa de considerar decaído o direito da Fazenda Pública de constituir os créditos tributários não lançados pelo contribuinte no exercício de 2009.

No mérito e quanto a infração 01, após apresentar as razões de defesa, a contrapõe com julgado do STF (transcrito - RE 174478 ED cujo relator foi o Ministro Cesar Peluso), quando aquela Suprema Corte entendeu de que a redução de base de cálculo equivale a isenção parcial, e que o crédito estaria pois, limitado pelo art. 155, § 2º, inciso II, “b”, da CF/88. Neste mesmo sentido apresenta enxerto do Parecer nº 19324920119 da SAT/DITRI.

Além do mais, o art. 100, II, do RICMS/97 é claro em determinar que o crédito tributário deve ser reduzido proporcionalmente à redução da base de cálculo prevista em lei, quanto **“forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução”**. Afora que não existe qualquer previsão de manutenção do crédito fiscal para o benefício previsto no art. 87, XL, do nominado regulamento e objeto da autuação.

Com referência à infração 02, analisou os livros fiscais da empresa durante os trabalhos de fiscalização, não restando demonstrado o recolhimento do referido imposto. O mesmo pode-se dizer da análise dos DAE's anexos aos autos (fls. 80/91), quando foram recolhidos valores com códigos de receita 759, 2175 e 1802 e nenhuma desses códigos se refere ao ICMS Substituição ou ICMS Retenção.

Mantém a ação fiscal em relação á infração 03 já que a empresa não trouxe qualquer prova para desconstituí-la. Ressalta de que para *“as mercadorias adquiridas e que se evadiram sem nenhum lastro documental não pode o Estado pressupor baixa de estoque e simplesmente não cobrar o imposto”*.

Por fim, em relação à infração 04, informa que as notas fiscais elencadas no demonstrativo à fl. 62 do processo e listadas integralmente no CD (anexo), não estão escrituradas no livro Registro de Entrada de ICMS do autuado. O referido livro foi analisado durante os trabalhos de fiscalização e parte dele encontra-se anexo ao Auto de Infração.

Mantém a ação fiscal.

VOTO

Preliminarmente quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente de que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda. No mais, e querendo, pode o patrono da empresa, quando da sessão de julgamento fazer a sua sustentação oral sem qualquer impedimento, já que são elas públicas.

Em preliminar, o patrono da empresa advoga a decadência dos fatos geradores ocorridos entre janeiro a setembro de 2009, com base nas disposições contidas no art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS na presente lide e em relação aos fatos ocorridos entre janeiro a setembro de 2009, é argumento defensivo que não pode prosperar em face dos termos da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores. O art. 107-A do COTEB, em conformidade com o que prevê o § 4º do art. 150, do CTN, determinava o início da contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores. No presente caso a partir de 01/01/2010. Em assim sendo, ele somente se extinguiria em 31/12/2015. O Auto de Infração foi lavrado em 29/09/2014, portanto dentro do prazo legal.

Quando da revogação do art. 107-A do COTEB decorrente do advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014 firmou-se entendimento, neste momento, tanto da PGE/Profis como deste CONSEF que, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental, ela não pode retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador ocorrido sob a égide da legislação tributária à época vigente. A exemplo das recentemente decisões proferidos pelas Câmaras de Julgamento Fiscal (Acórdãos CJF's nºs 0031-11/15 e 0050-12/15).

E aqui apenas faço uma observação: o método que o patrono da empresa chamou de “justiça” e, principalmente, para fins de verificação de decadência, ou seja, ratear proporcionalmente a base de cálculo do imposto apurado nos diversos meses do exercício, é método que não tem qualquer

respaldo legal, nem, tampouco, lógico. A metodologia aplicada tem todo respaldo legal e visa apurar as operações de saídas (específicas do presente caso) que não foram levadas à tributação, sem onerar o contribuinte, já que transfere a data dos fatos geradores para o último dia do exercício, bem como, preserva a receita do Estado.

Rejeitada a prejudicial de decadência, passo à questão de mérito das infrações ora em lide.

A infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referentes à aquisição de mercadorias com saídas subseqüentes beneficiadas com a redução do imposto, conforme dispunha o art. 87, XL do RICMS/97:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

XL - até 30/04/11, das operações internas com os produtos de ótica, constantes nas posições da NCM abaixo indicadas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 14,6 % (quatorze inteiros e seis décimos por cento):

| CÓDIGO NCM | DESCRIÇÃO |
|-------------------|---|
| 9001.30.00 | <i>lentes de contato</i> |
| 9001.40 e 9001.50 | <i>lentes para óculos</i> |
| 9003 | <i>armações para óculos e artigos semelhantes, e suas partes</i> |
| 9004 | <i>óculos para correção, proteção ou outros fins, e artigos semelhantes</i> |

OBS: a redação deste referido inciso sofreu alterações ao longo dos anos, porém apenas para postergação do benefício fiscal.

A empresa não nega que utilizou tal benefício fiscal, porém entende que diante das determinações contidas no art. 155, § 2º, Inciso II, da CF/88 somente existe a vedação de sua utilização nos casos em que há incentivo fiscal concedido por meio de isenção ou de não incidência. Em assim sendo, correta a utilização total dos créditos fiscais. Inclusive, se assim não fosse, estaria se descaracterizando o benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia aos seus contribuintes

Observe que para se obedecer ao princípio de não-cumulatividade do ICMS, insculpido na Constituição Federal existem duas contra partidas a serem consideradas, ou seja, os créditos e os débitos. Por isto que o art. 155, § 2º da CF determina que o imposto é não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O Estado ao reduzir a base de cálculo do imposto configura uma desoneração de tributação nas vendas realizadas dentro do Estado, e ele não pode suportar um crédito fiscal relativo a uma operação de compra sem a contra partida, ou seja, o seu débito. Por tal circunstância veda a sua utilização proporcionalmente.

Tal matéria já foi largamente discutida nos tribunais pátrios sendo pacificada pelo Supremo Tribunal Federal que entende ser o benefício fiscal de redução de base de cálculo uma isenção parcial, incidindo, portanto, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal, conforme decisões abaixo citadas e exemplificativas.

1. RE 174478 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 17/03/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

EMENTA: **TRIBUTO.** Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso.

Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88

2. RE 174478 ED / SP - SÃO PAULO
EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 14/04/2008 Órgão Julgador:Tribunal Pleno

EMENTA: *TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição da República.*

3. RE 465236 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL
AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA

Julgamento: 06/04/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma

EMENTA: *PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento.*

Em assim sendo, não somente o STF assim se posiciona como, de igual forma, existe previsão constitucional da norma vigente neste Estado e previsão na Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, § 3º, II), na Lei nº 7.014/96 (art. 29, § 4º, II) e no RICMS/97 (art. 100, II), vigente à época dos fatos geradores.

Portanto, correto o procedimento fiscal ao exigir o estorno de crédito relativo à entrada de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução da base de cálculo, na mesma proporção da fruição do benefício que corresponde a uma isenção parcial.

E, ressaltado, sobre esta redução de base de cálculo em qualquer momento se insurge o impugnante para indicar qualquer erro material que, porventura, tenha existido.

Pelo exposto, a infração 01 é mantida.

A infração 02 diz respeito a falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O argumento defensivo é que havia recolhido o imposto, tempestivo e integral, como poderia ser facilmente verificado em sua escrita fiscal.

Em primeiro lugar, recolhimento de ICMS se prova através do documento de arrecadação pago (DAE ou mesmo GNRE). Em segundo, a fiscal autuante analisou não somente a escrita fiscal da empresa, mas, igualmente, todos os seus recolhimentos do ICMS mensais. Nada constatou. Em

terceiro, ao analisar a relação de DAE's pagos do contribuinte nos exercícios de 2009 e 2010 (fls. 80/91), nenhuma das receitas que os geraram dizem respeito ao pagamento da matéria ora posta. Em quarto, o n. patrono da empresa não traz, acorde art. 123, do RPAF/BA, qualquer prova do que afirma.

Diante de todos estes fatos, somente posso manter em sua totalidade a infração 02.

A infração 03 trata da exigência do imposto apurado através de levantamento quantitativos dos estoques de mercadorias.

A empresa diz que tem como atividade principal a industrialização (surfaçagem) de blocos oftálmicos, transformando-os em lentes oftalmológicas, os quais são frágeis, ocorrendo um percentual de perda/quebra destes blocos muito grande. Afora que, muitas vezes, as lentes produzidas não atendem a necessidade dos usuários, seja por erro constante na prescrição médica ou, ainda, em virtude de falha no seu processo produtivo. Com tais argumentos, entende de que as inconsistências apuradas na escrituração dos seus estoques referem-se às mercadorias quebradas ou devolvidas, as quais foram baixadas sem o devido registro fiscal. Porém, tais perdas não podem ser fato gerador do ICMS.

Primeiramente é necessário observar que tanto no cadastro da Receita Federal, quanto deste Estado, a empresa atuada tem por atividade principal o “comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificado anteriormente” (fls. 172/173). Ou seja, não exerce atividade industrial.

A partir de março de 2014 foi incorporada pela Grown Optical Ltda com a seguinte atividade, conforme Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social da Grown Optical Ltda (fls. 174/191): *montagem de óculos, lapidação de lentes, comércio varejista de óculos, lentes de contato, armações e demais produtos óticos* (fl. 182). Em assim sendo, se existia a atividade de montagem ou mesmo lapidação de lentes à época dos fatos geradores do imposto em discussão, este fato não resta provado nos autos.

E para corroborar tal aspecto, consta dos autos que durante a fiscalização os levantamentos fiscais foram dados a conhecer ao contribuinte visando as adequações dos códigos dos seus produtos comercializados para não haver distorções (fls. 13, 28, 29 e 30 com os respectivos relatórios). A empresa manifesta-se, mas não emite qualquer comentário a respeito de tais perdas em “processo de surfaçagem”. E mais, tal processo, como é muito corriqueiro, é realizado por terceiros. Assim, seria necessário de que a empresa informasse à fiscalização ou mesmo trouxesse aos autos provas concretas e que à época exercia, igualmente, tal atividade e indicasse qual seria este percentual de perda e, evidentemente, trazendo as provas materiais destas perdas, que deveriam estar documentadas.

Isto posto, um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas (quantitativa, frisa-se) de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas, ou seja, operações de circulação de mercadorias. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial ($\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas}$) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo. Sendo levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício fechado (caso ora em lide) todos os dados são recolhidos do Livro Registro de Inventário, de notas fiscais de Entradas e Saídas, ou mesmo, quando necessário, dos livros Registro de Entradas e Saídas, ou dos dados informados pela empresa através dos seus arquivos eletrônicos (arquivos magnéticos e EFD). E esta foi a auditoria fiscal e legal aplicada pela fiscalização, com base no roteiro de fiscalização emanado desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, bem como da Portaria nº 455/98 e art. 23-B, da Lei nº 7014/96.

No mais, é evidente que perdas (“normais” e eventualmente “anormais”), extravios, deterioração, perecimento, etc., ocorrem no ramo de atividade da empresa, ou em outros ramos comerciais. Não se discute de que tais circunstâncias devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão. A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.

Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do impugnante) adquire mercadorias para comercialização, por lei (a exceção de casos especiais), tem direito ao crédito tributário desta aquisição. Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, deve, por obrigação legal, documentar, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).

Em assim sendo, determinava o RICMS/97:

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

I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS;

[...]

IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);

[...]

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

XI - nas demais hipóteses previstas na legislação.

§ 2º Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:

Art. 218. Os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais (art. 38), emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A (Anexos 15 e 16):

[...]

V - nas hipóteses do art. 201 e nas demais situações previstas na legislação.

Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:

[...]

VI - nas situações e prazos do art. 201.

Portanto, a norma regulamentar impunha a emissão de documento fiscal na situação ora em análise com CFOP 5927 a título de baixa dos estoques pelos eventos acontecidos, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois patente que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível a reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.

Desta forma, aqui não se pode falar, em “não ocorrência do fato gerador do imposto”, ou mesmo que houve simples descuido da empresa em não documentar tais eventos.

Infração mantida.

Por fim, a infração 04 diz respeito a multa percentual de 10% sobre as aquisições de mercadorias tributadas e na escrituradas no livro Registro de Entradas.

O impugnante não traz qualquer prova material de que as escriturou, apenas afirma tal situação. A fiscal autuante rebate tal afirmativa, informando de que analisou o referido livro e os documentos fiscais não se encontram escriturados, inclusive traz cópia de parte do livro Registro de Entradas na empresa, comprovando a sua assertiva.

Diante de tais fatos e de acordo com as determinações contidas no art. 123, do RPAF/BA, a infração resta caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$179.764,39 mais o valor de R\$2.597,44, relativo ao descumprimento de obrigação acessória conforme exigida na presente autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281332.0008/14-6**, lavrado contra **MULT BLOCK COMÉRCIO DE PROTUDOS ÓTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$179.764,39**, acrescido das multas de 60% sobre R\$80.298,32 e de 70%, sobre R\$99.466,07, previstas no art. 42, II, “a” e “e” e III, da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.597,44**, previstas no inciso IX do art. e Lei acima citado, com os acréscimos moratórios estatuídos na Lei 9.837/2005.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR